UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

DU

PARTAGE EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES JURIDIQUES)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Dijon

Le Samedi 4 mars 1911, à 1 heure et demie du soir

PAR

Amaury BLANCHOT

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DIJON
SURNUMÉRAIRE DE L'ADMINISTRATION DES DOMAINES

Président : M. LOUIS-LUCAS, *professeur*

Suffragants : MM. HÉMARD, *professeur*
HUGUENEY, *agrégé*

DIJON
IMPRIMERIE DARANTIERE
13, Rue Paul-Cabet, 13.

1911

THÈSE POUR LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

DU

PARTAGE EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES JURIDIQUES)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Dijon

Le Samedi 4 mars 1911, à 1 heure et demie du soir

PAR

Amaury BLANCHOT

LAURÉAT DE LA FACULTÉ DE DIJON
SURNUMÉRAIRE DE L'ADMINISTRATION DES DOMAINES

ACAD. LUGD.BAT. BIBL.

Président : M. LOUIS-LUCAS, *professeur*

Suffragants : MM. HÉMARD, *professeur*
HUGUENEY, *agrégé*

DIJON
IMPRIMERIE DARANTIERE
13, Rue Paul-Cabet, 13.

1911

BIBLIOGRAPHIE

Baudry Lacantinerie. Précis de Droit civil 8e édition tome III.

Bignon (Raphaël). Des droits d'Enregistrement en matière de licitation immobilière (thèse pour le Doctorat; Caen, 1908).

Binet. Revue critique de législation et de Jurisprudence, année 1910, nº 9 et 10, p. 456 (article de M. Binet).

Bosquet. Dictionnaire raisonné des Domaines et droits domaniaux.

Brault (Pierre). De l'effet déclaratif du partage au point de vue fiscal (thèse pour le doctorat ; Paris, 1905).

Bremond (Joseph). De l'effet de la licitation en droit Civil et en droit Fiscal ; Montpellier, 1909.

Championnière et Rigaud. Traité des Droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèques et des contraventions à la loi du 25 ventôse an XI suivi d'un dictionnaire analytique ; Paris, 1838.

Code de l'Enregistrement, annoté par Dalloz.

Demante (G.). Principes de l'Enregistrement, 3e édition.

Desserteaux (Marc). Essai d'une théorie générale de l'effet déclaratif en droit civil français (thèse pour le Doctorat ; Dijon 1908).

Garnier. Répertoire de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques 7e édition.

Guilhot. Manuel de Droit fiscal spécial au notariat, droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèques : 2e édition, Paris, Marchal et Billard, 1908, in-8.

Maguéro. Traité alphabétique des droits d'Enregistrement. Voir aussi Dictionnaire des Rédacteurs, 3e édition ; Paris, Marchal et Billard, 1883-1886.

Malen (Camille). Étude sur l'effet déclaratif du partage successoral en matière fiscale ; thèse, Paris, 1904.

NAQUET (E.). Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement, 2e édition, tome I.

NAQUET (E.). Revue de l'Enregistrement, 1908, (p. 145 et 161). De la fiction de l'effet déclaratif du partage et de ses conséquences.

PLANIOL. Traité de droit civil, tome III, 3e édition et note sous Dalloz 1892, IIe partie, p. 289.

PRÉVOTEAU (Michel). Du régime fiscal des partages (thèse pour le doctorat ; Chartres, 1906).

Répertoire Général alphabétique de droit Français. Mot : Partage, V° Enregistrement.

WAHL. Traité de Droit fiscal, tome I, et du Régime fiscal des Sociétés.

INTRODUCTION

La théorie du Partage en droit civil a été depuis longtemps très étudiée. D'éminents juristes, tels que MM. Beudant, Demolombe, Aubry et Rau, Marcel Planiol et Wahl, pour ne citer que quelques-uns des modernes, ont étudié à fond la question en général. Et l'on ne tarirait pas sur les noms des étudiants en doctorat de droit qui, nourris des préceptes de ces maîtres distingués, ont approfondi certaines questions de détail concernant le partage dans des thèses très étudiées, dont quelques-unes ont valu à leur auteur des éloges. Les uns, véritables historiens, se sont étendus sur les Partages dans l'ancien droit (1). D'autres, à l'esprit peut-être plus moderne, ont frayé des sentiers nouveaux en émettant des idées originales (2). Nous tenons à rendre hommage aux efforts des uns et des autres, et à louer l'habileté avec laquelle ils ont accompli leur tâche et atteint le but qu'ils se proposaient. Aussi, notre intention n'est point de glaner sur leurs pas, et de traiter à nouveau « les Partages en droit civil ». Les profits à recueillir seraient trop faibles, après une aussi abondante moisson. Nous supposons donc la question connue dans sa généralité.

(1) Voir thèse de M. Michel Prévoteau, 1re partie, Paris, 1906.
(2) Voir thèse de M. Marc Desserteaux, Dijon, 1908.

Toutefois, comme les droits d'Enregistrement doivent avoir pour base les données du droit civil, « comme pour liquider l'impôt il faut déterminer les droits des parties et que cette détermination doit être faite d'après la réalité (1) », l'on comprendra aisément la nécessité où nous nous trouvons, en abordant l'étude du Partage en droit fiscal, de rappeler brièvement le principe le plus important de notre législation en cette matière : l'effet déclaratif du Partage. Ce sera le fondement sur lequel nous édifierons notre travail, le point lumineux, pour ainsi dire, destiné à nous éclairer et à guider nos pas durant toute cette étude.

En droit romain, le partage est translatif (2) de propriété. Pendant la période de l'indivision, chaque cohéritier a droit à une part sur tous les objets qu'elle comprend. Par contre, une fois le partage opéré, chacun d'eux à la propriété des biens mis dans son lot, et perd celle qu'il avait antérieurement sur les objets qui ne lui sont point attribués. Les Romains, en peuple réaliste, consacraient en cette matière, « les enseignements de la Science rationnelle (3). » Il y a eu, disaient-ils, entre tous les cohéritiers un échange de parts indivises. Chacun consent à se dessaisir de la propriété qu'il peut avoir sur les biens dont sont lotis ses cohéritiers, et ceux-ci, de leur côté, renoncent aux droits qu'ils peuvent avoir sur les biens de leur coayant droit. Il y a donc attributions réciproques. Concéder pour recevoir : voilà en définitive le résultat de l'analyse romaine en cette matière, et nous nous hâtons de la proclamer d'une rigoureuse exactitude. Si l'on décompose en effet, avec les seules lumières de la raison, les diverses opérations du partage, on ne

(1) Voir M. Wachl. *Traité du Droit fiscal* t. I, nº 69.
(2) Voir Digeste fr. 7, livre XX, 6 et frag. 6, § § 8 et 9, X, 3.
(3) Voir Baudry-Lacantinerie *Précis du Droit civil*, 501 du tome III.

tarde pas à se convaincre qu'il renferme, pour chacun des copartageants : 1° une acquisition et 2° une aliénation. 1° Chacun d'eux recueille, en effet, les droits de ses cohéritiers sur les biens qui lui sont échus par le tirage des lots ; 2° mais, par contre, tous pris chacun individuellement, renoncent aux droits qu'ils avaient sur les choses qui ne leur sont point échues. En d'autres termes, et pour résumer le droit romain en cette matière, ce que chaque héritier recueille des autres est la contre valeur de ce qu'il aliéne à leur profit. Pour plus de précision, prenons un exemple : Pierre et Paul, frères germains, sont appelés, nous supposons, par portion égale, à une même succession. Elle comprend deux immeubles A et B de même valeur. Par le partage, Pierre acquiert l'immeuble A et Paul l'immeuble B. Que s'est-il passé ? par suite de quelles opérations est-on arrivé à ce résultat ? Pierre a cédé sa moitié indivise dans l'immeuble B à Paul qui, en retour, a cédé à Pierre les droits qu'il avait sur le bien A. Logiquement, le droit romain avait donc raison de considérer le partage pour partie, du moins, comme translatif de propriété.

Poursuivant jusqu'au bout la rigueur de leur raisonnement, les Romains admettaient que l'hypothèque était conservée au profit des créanciers d'un héritier, après la division, sur la part des autres, et que, en cas d'éviction, l'indemnité devait être fixée d'après la valeur du bien au jour où elle se produisait, cette valeur eût-elle baissé depuis le partage.

Le Code civil a rompu avec ces traditions. L'article 883 pose un principe nouveau : « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets mis dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ». Comment cette transformation se fit-elle?

Le droit germanique ne donne que très peu de détails sur la question. C'est à Dumoulin, semble-t-il, que revient l'honneur d'avoir fait la première tentative en ce sens : en 1538 la question suivante lui fut posée : Quatre frères ayant hérité d'un fief, le seigneur l'avait saisi pendant l'indivision sur la demande de l'un des cadets : le partage l'attribua à l'aîné. Devait-on maintenir la saisie ? Dumoulin penchait pour l'affirmative. Malheureusement, une indisposition passagère l'empêcha de prendre part à la délibération des juristes de l'époque également consultés. Or ceux-ci, d'un accord presque unanime, déclarèrent la saisie non avenue par l'effet du Partage, et le Parlement ratifia leur manière de voir en donnant mainlevée de la saisie (1). Dès lors, Dumoulin abandonna son opinion première et, posa comme principe nouveau que le partage ne faisait que conserver les droits déjà acquis par la loi du sang (2).

Appliquant ces principes au droit fiscal, le Parlement de Paris par un arrêt célèbre du 27 mai 1569, décida « qu'en la coutume de ce lieu (Paris) aucun droit n'était dû sur le partage entre cohéritiers d'héritages féodaux, bien qu'il y eût notables soultes de rentes constituées, qui n'étaient pas de la succession ». En 1580 la réforme pénétra même dans la Coutume de Paris (3). « Si l'héritage disait-elle, ne se peut partir entre les cohéritiers et se licite par justice, et sans fraude, ne sont dus aucune vente pour l'adjudication faite à l'un d'eux, mais s'il est adjugé à un étranger, l'acquéreur doit ventes ». Pour jouir des avantages de cette disposition, il suffisait donc au colicitant d'avoir avec ses copropriétaires un titre commun remontant à l'indivision. Aussi Loysel écrivait-il : « Du Partage, licitation et adjudications

(1) Voir Planiol, *Traité de droit civil*, t. III, voir mot Partage.
(2) Voir Dumoulin : *Commentaire de la Coutume de Lille*, art. 24 et 36.
(3) Voir *Coutume de Paris*, article 80.

entre cohéritiers et coparçonniers ne sont dus lods et ventes (1). »

Revenant au droit civil, Pothier au XVIe siècle poussa plus avant l'analyse juridique.

Dans son traité des successions il déclare que « le partage n'est point considéré comme un titre d'acquisition ; c'est seulement un acte déterminatif des choses auquel chacun des héritiers a succédé au défunt, chacun des cohéritiers qui n'était qu'héritier en partie n'ayant pu succéder à toutes, mais seulement à celle qui lui assignerait un jour le partage ». « Donc, continue-t-il, le partage n'est que l'exercice du titre auquel la chose qui m'échoit aujourd'hui en entier m'était auparavant advenue pour une portion indivise. » Bien avant 1804, la transformation était donc opérée, et le Code, dans l'article 883, n'a fait que synthétiser les principes antérieurs de la jurisprudence et de la doctrine. Aujourd'hui, le partage est donc déclaratif de propriété, ce qui signifie qu'il est considéré « comme déclarant les objets dont chaque cohéritier sera censé avoir toujours été propriétaire exclusif ». Il met à jour le droit de propriété qui existait, pour ainsi dire, à l'état latent au profit de chaque cohéritier, sur les effets mis dans son lot. Le législateur, peu favorable à l'indivision, efface donc cette période. Il veut l'oublier, et surtout la faire oublier. La propriété que chaque héritier a sur les biens mis dans son lot n'est plus, comme en droit romain, le résultat d'un compromis, qu'il a passé avec ses autres cohéritiers. Il est censé avoir reçu son lot, tout fait, dès le jour du décès. Cette propriété qu'il a, il la tient, non de ses autres cohéritiers, mais du défunt. Il est directement son ayant cause. Bref, la loi fait rétroagir le partage au jour de l'ouverture

(1) *Institutions Coutumières*, liv. IV, titre 2, § 13.

de la succession, et elle décide que chaque copartageant sera considéré comme étant seul héritier du défunt, pour tous les objets mis dans son ot. C'est là, comme on le voit, une fiction. Le mot « censé » inscrit dans l'article 883 du Code civil ne laisse aucun doute à cet égard. Dans la réalité des choses, en effet, le partage est chez nous, comme en droit romain, translatif.

Mais pourquoi le législateur de 1804 a-t-il substitué la fiction à la réalité ? Quel est son but ? Ne pouvait-il pas rompre avec le passé pour revenir aux principes purement rationnels des Romains ? Le partage considéré comme translatif de propriété a un grand inconvénient. Il conduit à maintenir sur les biens mis dans le lot de chaque cohéritier les hypothèques consenties pendant l'indivision par les autres, du moins dans la mesure de la part héréditaire de ceux-ci, car ils n'ont pu la transmettre à leur cohéritier que sous l'affectation des charges dont ils l'avaient grevée : *nemo plus juris ad alium transferre potest quam ipse habet*. Le lot d'un cohéritier pouvait donc être infesté « comme le dit Lebrun, des hypothèques consenties par les autres ». Ce qui était une cause de haine et de querelle entre cohéritiers, animosité d'ailleurs qui ne se terminait que par des procès, d'autant plus regrettables, que les copartageants sont d'ordinaire membres d'une même famille, unis par des liens de parenté très étroits. Les Romains, sans doute, avaient déjà aperçu le point faible de leur théorie. Nous croyons cependant que le défaut aurait été plus grave chez nous qu'à Rome. Le crédit a pris, en effet, une extension considérable dans nos sociétés modernes. Avec la théorie romaine, il eut été trop facile à un cohéritier commerçant de grever les immeubles de la succession pour augmenter les fonds qui lui étaient

nécessaires. Au moment de la réalisation du gage par le tiers prêteur, créancier hypothécaire, il y aurait eu un véritable circuit d'actions entre tous les cohéritiers. Le principe, que le partage est déclaratif de propriété, remédie à cet inconvénient. Chacun, est censé n'avoir jamais eu la propriété des effets mis dans le lot d'autrui. Partant, les hypothèques qu'il a pu établir pendant l'indivision sont considérées comme émanant *a non domino*, et par suite comme non avenues.

Généralisant ces principes, le droit civil tire deux conséquences de l'effet déclaratif du partage.

I. Aucun des droits concédés par d'autres que par l'héritier ne subsiste après le partage. Mais les droits par lui conférés continuent à produire effet comme s'ils avaient porté sur des biens ayant toujours appartenu en totalité au concédant.

II. L'acte de partage est dispensé de la formalité de la transcription qui ne s'applique d'après l'article 1, § 1, de la loi du 23 mars 1855 qu'aux « actes translatifs de propriété (1) ».

Reste à connaître le domaine d'application de l'article 883 ; en d'autres termes, l'effet déclaratif s'applique-t-il à tous les partages sans exception?

A en juger par la place qu'occupe cet article dans le Code on pourrait croire qu'il ne vise que les partages d'hérédité. Mais une telle interprétation serait, ce nous semble, trop restrictive en droit civil. La doctrine est d'ailleurs à peu près unanime à reconnaître la généralité de l'effet déclaratif, et à l'appliquer à la communauté entre époux, et à la société. La jurisprudence, consultée à maintes reprises, n'a point hésité à ratifier cette manière de voir. Cependant, jusqu'en 1895, elle

(1) Voir Baudry-Lacantinerie, *Précis de Droit civil*, III, 504.

n'attachait l'effet déclaratif du partage qu'à ceux faisant cesser l'indivision entre tous les ayants droit. Au cas, par exemple, où une licitation était tranchée au profit de plusieurs cohéritiers, l'article 883 n'était point applicable. Mais un arrêt de Cassation du 21 mai 1895 (1) a changé cette jurisprudence. Dès lors, la plupart des Tribunaux admettent l'effet déclaratif, quel que soit le partage, qu'il fasse ou non cesser l'indivision (2).

Telles sont les explications que nous avions à fournir avant d'aborder la question fiscale. A quelle solution le fisc devait-il se rallier? lequel des deux points de vue romain ou français devait trouver crédit auprès du Trésor?

C'est là, nous l'avouons, une question extrêmement délicate, que nous n'abordons pas sans quelque appréhension. La jurisprudence semble encore mal fixée sur ces points; et les auteurs eux-mêmes se divisent lorsqu'il faut qualifier, en droit fiscal, le partage de translatif ou d'attributif.

M. Naquet, dans une intéressante étude sur « la fiction de l'effet déclaratif du Partage et de ses conséquences » parue dans la *Revue de l'enregistrement*, 1908, déclare « que le droit fiscal se calque sur le droit civil dont il n'est qu'un succédané. » Il en conclut que le partage déclaratif, en droit civil, conserve ce caractère en droit fiscal. Selon lui, la fiction de l'article 883 étend donc ses racines jusque dans le droit fiscal. Quand il s'agit alors d'expliquer le droit proportionnel de 2 ou 4 0/0 imposé sur les licitations, cet auteur déclare que « cette solution peut se justifier, si l'on considère que les lois sur l'Enregistrement ont entendu frapper du droit de

(1) Voir Dalloz, 96, 1re part., 9.

(2) Voir en ce sens : Nancy, 7 juillet 1896, D., 97, 2e part., 282. Riom, 29 décembre 1898, S., 1902, II, 169 et Cassation 1903, D., 1903, I, 263.

mutation, toute manifestation de la fortune se traduisant par une acquisition de meubles ou d'immeubles, et que, si un communiste acquiert, à prix d'argent, la pleine propriété d'un bien dont il n'avait que la copropriété, cette manifestation de richesse que vise la loi fiscale apparaît dans la mesure de la part acquise, encore que l'acte soit dans son ensemble déclaratif de propriété. » Il conclut alors, en disant qu'il y a des actes déclaratifs, qui, quoique déclaratifs, sont imposés au droit proportionnel.

D'autres auteurs, peut-être plus anciens, mais néanmoins avec qui l'on doit compter tels que Marcadé (1), Dayras (2), Laurent (3), remontent à l'origine romaine et s'efforcent de démontrer que l'effet translatif du partage n'est point mort avec les Romains et subsiste encore chez nous (4). Laurent, l'éminent auteur belge déclare en effet « que la fiction qui se trouve au fond du principe français éclate avec évidence quand il s'agit de licitation, ou d'un partage avec soulte.

La licitation est une vente sous un autre nom. La vente est essentiellement translative de propriété donc le partage sous forme de licitation est aussi attributif de propriété. Donc le partage avec soulte est une vente jusqu'à concurrence du montant de la soulte. »

Cette dernière théorie est sans doute séduisante ; par l'attrait de son raisonnement, elle captive volontiers l'attention. Aussi, serions-nous injustes, si nous ne rendions point hommage à l'habileté des auteurs qui l'ont soutenue. Malgré tout, elle présente des écueils d'autant plus dangereux qu'ils sont plus cachés. Il

(1) *Traité des Successions*, art. 883, II, 412.
(2) *Revue pratique du Droit français*, XLV, 319.
(3) *Principes*, X, n° 393.
(4) Voir aussi dans ce sens Baudry-Lacantinerie, *Traité des Successions*, III, n° 3270.

nous semble impossible de rayer d'un seul trait de plume, la théorie de l'effet déclaratif du partage en matières fiscales. C'est qu'en effet « les mots, comme le disait en 1891 dans le prétoire de la Cour de cassation l'avocat général M. Desjardin, ne perdent pas leurs sens en passant dans le langage fiscal. Les règles de bon sens et d'équité que la sagesse des Peuples et le génie des Jurisconsultes ont lentement formées ne s'évanouissent pas comme un flocon de fumée parce que l'intérêt du Trésor est en jeu (1) ».

Les données du droit civil doivent rester intactes en servant de base au droit fiscal.

Ces deux droits, loin d'émettre des théories contradictoires doivent concourir à la liquidation de l'impôt. Il appartient au premier de déterminer les contrats imposables, au second de les tarifer. « Attendu, porte un arrêt de Cassation du 6 juillet 1871, que si le droit spécial de l'Enregistrement pose les bases des droits à percevoir et en fixe les quotites, il appartient à l'administration de rechercher, pour l'application de la loi fiscale, quels sont d'après les règles ordinaires du droit commun la nature réelle et le caractère légal des actes et des contrats qui donnent ouverture à ces perceptions (2) ». Il est donc certain de l'aveu même de la jurisprudence, que le fisc ne peut pour la liquidation de l'impôt, faire table rase des principes du droit civil pour adopter d'autres théories plus avantageuses pour lui. Il ne peut, pour être équitable, que mettre à profit les donnés du Code civil ; il doit, si nous pouvons nous exprimer ainsi, le suivre pas à pas, à défaut d'une disposition spéciale du législateur qui l'en exempte.

(1) Voir *Conclusions sous Cassation*, 25 mai 1891. Rep. note 14383. Rapporté par Michel Prévôteau dans sa thèse : *Du régime fiscal des Partages*, Introduction, 5.

(2) Voir Siery, 1871, 1re part., 164.

Or, incontestablement le partage est déclaratif en droit civil. La raison même, indépendamment de toute idée de fiction, permet de lui attribuer ce caractère.

Qu'il nous soit permis de rappeler une page de Demolombe qui, après bien des hésitations, s'est rangé à notre avis. « Chacun des cohéritiers durant l'indivision, écrit-il (1) n'est pas propriétaire *incommutabilis*, il n'est propriétaire qu'à la charge de faire masse et de partager.... *cum onere divisionis ;* chacun d'eux, propriétaire de sa part sous une condition, suspensive n'est propriétaire de la part des autres que sous une condition résolutoire, et l'événement du partage, en réalisant cette double condition, produit tout naturellement, aux termes de l'article 1179, cette double rétroactivité en sens inverse : d'une part chacun d'eux est censé avoir été propriétaire de sa part, par suite de l'accomplissement de la condition suspensive, et d'autre part il est réputé n'avoir jamais été propriétaire de la part de ses cohéritiers, par suite de l'accomplissement de la condition résolutoire. »

Y a-t-il un article formel dans une de nos lois fiscales qui vienne contredire ce principe et proclamer le partage translatif à la place de déclaratif?

La jurisprudence elle-même cependant semble avoir penché souvent au point de vue fiscal, pour le caractère translatif du Partage « attendu (2), porte un arrêt de Cassation du 19 mai 1842, qu'avant le Partage le droit de chaque héritier frappe chacun des immeubles de la succession dans la proportion de la part qui lui revient dans la succession totale, que, l'héritier, qui, en cet état se rend adjudicataire sur licitation de l'un de ces immeubles devient acquéreur des parts indi-

(1) Section V, n° 264 et suivant.
(2) Voir Sirey, 43, 1re part., 501.

vises qui appartenaient à ses cohéritiers dans le même immeuble ; qu'aux termes de l'article 69, § 7, n° 4 de la loi du 22 frimaire an VII, cette acquisition est soumise au droit proportionnel de 4 0/0 ; quelle ne peut en effet être considérée comme subordonnée au partage qui pourra avoir lieu, qu'elle a au contraire un caractère définitif, puisque l'adjudication faisant cesser l'indivision à l'égard du bien licité opère véritablement mutation ; que, si d'après l'article 883 du Code civil, chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets à lui échus sur licitation, les effets du principe sont limités aux héritiers et aux créanciers, et ne peuvent s'étendre au droit fiscal qui est régi par des lois spéciales ».

A la suite de cet arrêt, certains auteurs ont voulu prendre une opinion moyenne. C'est, semble-t-il, la pensée de M. Wahl, qui semble déclarer qu'au point de vue fiscal le partage ne serait ni déclaratif, ni translatif. MM. Aubry et Rau (tome IV, § 625) professent aussi cette doctrine quand ils déclarent que le partage n'est à vrai dire ni déclaratif comme un jugement, ni translatif comme une vente ou un échange ». Mais alors, quelle serait tant au point de vue civil qu'au point de vue de l'Enregistrement, la nature de ces actes qui ne seraient ni translatifs, ni déclaratifs (1) ?

Il nous semble impossible de les admettre. Bref, il est inutile d'insister davantage sur de telles idées. Pour nous, partisan de l'opinion de M. Naquet précédamment cité, nous croyons qu'en passant dans le domaine fiscal, l'article 883 n'a point perdu le caractère de fiction, que lui avaient donné les rédacteurs du Code ; il nous paraît possible, comme nous le verrons, au cours de cette étude, d'étayer notre travail sur l'effet

(1) Voir Baudry-Lacantinerie et Wahl. *Successions*, III, n° 3270.

déclaratif du partage et de prolonger jusque dans le droit fiscal les ramifications de l'article 883 du Code civil ; cependant ne soyons point par trop rigoureux : avouons que des exceptions nombreuses y ont été apportées par le fisc, dans son propre intérêt, et que bien des dérogations y ont été faites par la jurisprudence. Nous aurons peut-être alors un aperçu de la vérité.

Les idées qui peuvent venir à l'esprit à propos du concept « partage » peuvent être bien différentes. L'on peut concevoir plusieurs héritiers qui, après la division des biens, seraient lotis chacun de valeurs absolument égales. Le cas se présente, mais il est plutôt rare. Souvent, en effet, les biens qui composent l'hérédité ou la communauté sont de valeur absolument inégale. L'un des copartageants reçoit alors plus que sa part, à charge par lui de rendre une certaine somme aux autres. L'on dit alors qu'il y a soulte. Enfin, si l'on suppose par exemple qu'un immeuble soit impartageable, ou que les ayants droit ne s'accordent point, la vente aux enchères publiques peut être demandée. Le bien est alors adjugé soit à l'un deux, soit à un étranger, si ceux ci ont été admis. Il y a alors licitation.

Dès lors le plan que nous devons suivre se trouve tout indiqué :

Dans une première partie nous étudierons le Partage simple considéré au point de vue fiscal ;

Dans une seconde nous verrons la question des soultes ;

Dans une troisième nous envisagerons la licitation. Enfin dans une quatrième et dernière partie se posera la question du droit de transcription en matière de Partage et de licitation.

PREMIÈRE PARTIE

DES PARTAGES DE COMMUNAUTÉ DE SUCCESSION ET DE SOCIÉTÉ

CONSIDÉRÉS AU POINT DE VUE FISCAL

CHAPITRE PREMIER

Des partages de communauté et de succession

SECTION PREMIÈRE

Des droits applicables

Les variations de tarif ont été nombreuses, en matière de partages, depuis l'an VII jusqu'à nos jours. L'on ne constate pas moins de quatre changements en droit fiscal, qui apparaissent successivement, au fur et à mesure que la richesse publique se développe, et que les besoins du budget deviennent plus impérieux.

L'article 68, § 3, n° 2 de la loi du 22 frimaire an VII, assujettissait au droit de 3 francs les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié. Malheureusement ce droit fixe, assez faible, conséquence directe du principe de la déclarativité de l'article 883 du Code civil, devait être de courte durée. L'année 1815

marque une ère de décadence pour la France. Napoléon, qui a essuyé partout des défaites, signe les traités de Paris. Il faut des ressources nouvelles au Trésor. L'on crée des impôts nouveaux ; on augmente les anciens; les droits d'Enregistrement et entre autres ceux applicables aux partages, n'échappent point aux rigueurs du fisc. De 3 francs, ils sont portés à 5 francs par la loi du 28 avril 1816, article 45, § 3. Néanmoins l'effet déclaratif est encore respecté par le législateur : « Point de transmission, point de droit proportionnel. » En 1872 une première brèche semble avoir été faite à ce principe. A cette époque, de nouveau, le pays est épuisé, au lendemain de la guerre franco-allemande. Ce ne sont partout que ruines et désastres. De nouveaux impôts s'imposent pour réparer les pertes subies. La loi du 28 février assujettit les partages, entre autres actes, au droit gradué. « La loi tient compte pour la liquidation de la taxe de l'Enregistrement, de l'importance des valeurs qu'elle contient, dit M. Mathieu Bodet, membre de l'Assemblée nationale, dans son rapport au nom de la commission du budget. Au lieu de faire croître cette taxe proportionnellement à l'importance de ces valeurs, elle établit de grandes divisions et elle applique, à chacune d'elle, une taxe fixe ; mais, à chacune de ces divisions, correspond une augmentation de tarif, de telle sorte que le droit est à la fois fixe, parce qu'il reste invariable, et unique dans chaque division, et proportionnel et gradué, parce que chacune d'elle consacre un accroissement modéré du tarif. C'est, continue le rapporteur de la loi, ce qui existe déjà dans notre législation fiscale, en ce qui concerne le droit de patente, qui est fixe dans la même ville pour tous les négociants de la même classe, mais qui s'élève pour tous les patentés de la même catégorie, lorsqu'ils habitent une ville dont la population est plus considérable. »

Le taux du droit ainsi établi était fixé, d'après l'article 2 de la loi, à 5 francs pour les sommes ou valeurs de 5.000 francs et au-dessous, ainsi que pour les actes ne contenant aucune énonciation de sommes ou valeurs, ni dispositions susceptibles d'évaluation ; à 10 francs pour celles supérieures à 5.000 francs, mais n'excédant pas 10.000 francs ; à 20 francs pour les valeurs supérieures à 10.000 francs, mais n'excédant pas 20.000 francs, et ensuite à raison de 20 francs pour toute tranche de 20.000 francs ou fraction de 20.000 francs. « Les partages, continue M. Mathieu Bodet, dans le rapport précité, ne sont point considérés en droit comme translatifs de propriété. Ils ne sont que déclaratifs. Cependant ce sont eux qui ont pour effet de faire cesser l'indivision dans chaque parcelle de la chose commune et de créer, dans chaque lot, la propriété personnelle de chaque copartageant. Il est donc tout naturel que le droit d'enregistrement varie dans une certaine limite à raison de l'importance de l'actif net partagé (1). » C'est là un argument bien faible pour dissimuler les besoins du Trésor : en réalité, comme dit M. Baudry-Lacantinerie, « les nécessités budgétaires ont été plus fortes que les principes du droit (2) ». Elles ont poussé à établir sur les partages un droit gradué, qui devait bientôt être converti en droit proportionnel.

Et en effet, 20 ans plus tard, la loi du 28 avril 1893, article 19, l'a établi en les assujettissant au droit de 0 fr. 15 0/0. L'administration de l'Enregistrement a donné à ses agents, pour l'application du nouveau tarif, les instructions suivantes : « Le droit proportionnel ainsi édicté sera exigible, toutes les fois que le droit gradué l'eut été sous l'empire de la législation précédente. Le

(1) Le rapport de M. Mathieu Bodet est rapporté dans Dalloz, 1872, IV[e] part.

(2) Voir Baudry, *Droit civil. III.* N° 327.

taux ainsi fixé est de 0 fr. 15 0/0. Il sera liquidé sur les sommes ou valeurs actuellement passibles du droit gradué, en d'autres termes, sur les sommes ou valeurs spécifiées dans l'article 1 de la loi du 28 février 1872. Les règles générales concernant la liquidation du droit proportionnel s'appliquent à la nouvelle taxe, à défaut de dérogation quelconque. Il en résulte que la perception suivra les sommes ou valeurs de 20 francs en 20 francs inclusivement, et sans fraction, et qu'il ne pourra être perçu moins de 0 fr. 25 en principal pour l'enregistrement d'un acte visé par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893. De même, si les sommes ou valeurs soumises à l'impôt ne sont point déterminées dans un acte présenté à la formalité, les parties devront y suppléer, avant l'enregistrement, par une déclaration estimative souscrite conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII » (Instruction du 15 mai 1893, n° 2838, § 1).

La loi de finance de 1905, qui a exempté du droit de timbre les ventes immobilières a, par son article 5, transformé le droit de 0 fr. 15 0/0 en 0 fr. 20 0/0. « La troisième taxe de compensation de l'exemption du droit de timbre, lit-on, dans le rapport de M. Clémentel du 7 novembre 1904, page 129, est obtenu en portant de 0 fr. 15 à 0 fr. 20 0/0 le droit de partage qui, de tous les actes soumis à l'ancien droit gradué, sont les seuls en faveur desquels l'article 19 de la loi du 18 avril 1893 ait établi une taxe de 0 fr. 15 0/0, alors que les autres conventions de cette catégorie étaient frappés d'un impôt de 0 fr. 20 0/0. Cette majoration, qui représente le tiers de la taxe actuelle, produira une plus value d'environ 2.000.000

qui ajoutés aux recettes supplémentaires fournies par les ventes et les échanges et montant ensemble à 2.230.000

donne un total de 4.230.000

« Il est regrettable, ajoute M. Clémentel, que les partages fassent en partie les frais d'une réforme dont ils ne profitent nullement. (Ils restent toujours assujettis au droit du timbre.) Mais l'administration recule devant la perte qui en serait résultée, et qu'il est impossible d'apprécier même approximativement. »

Si le Partage est judiciaire, c'est à dire sujet à homologation, il sera perçu indépendamment du droit de 0 fr.20 0/0 et des droits proportionnels de retour ou de soulte, s'il y a lieu, une taxe spéciale de 0 fr.25 0/0 à exiger sur les jugements, sentences d'arbitres et arrêts des Cours d'appel, prononçant l'homologation, taxe qui a été établie par articles 15, nº 5, et 16, §1 et nº 2 de la loi du 26 janvier 1892 et qui se calcule sur l'actif net partagé.

Le partage de communauté, ou de succession, bien que n'opérant point transmission de biens en droit civil, est donc soumis aujourd'hui au droit proportionnel, ce qui est contraire au principe de la loi de frimaire an VII « Tout ce qui n'oblige, ne libère, ni ne transmet est soumis au droit fixe ». Déclaratif en droit civil, le partage semble donc translatif en droit fiscal. L'est-il en réalité ? Le long historique que nous venons de tracer, joint aux enseignements de l'ancien droit prouvent, nous croyons, assez le contraire. La jurisprudence du centième denier l'avait exempté du droit proportionnel, à cause précisément de l'effet déclaratif qu'elle regardait comme solidement établi. Si nous remontons à la loi de frimaire, nous ne rencontrons qu'un simple droit fixe de 3 francs perçu sur les partages, comme nous venons de le voir. Dès lors, il nous semble inutile d'insister sur l'effet déclaratif, qui prévaut encore aujourd'hui dans la législation fiscale, et qui n'a pu disparaître au cours des siècles. Sans doute, les nécessités fiscales ont obligé le législateur à

établir un droit proportionnel sur les partages, mais le droit de 0 fr.20 0/0 est faible, et nullement comparable au gros droit de mutation perçu sur les transmissions de biens. Le caractère déclaratif reste donc intact dans les partages simples de communauté ou de succession.

Tel est, à l'heure actuelle, le tarif applicable aux partages. Comme nous venons de le voir, il a varié à l'infini, au fur et à mesure que le besoin du budget était plus pressant. Malgré tout, la taxe de 0 fr. 20 0/0 est encore faible, et l'on ne peut que féliciter le législateur de ne pas avoir trop imposé l'acte, qui fait sortir les cohéritiers de l'indivision. Mais est-ce que tout acte appelé « partage » par les parties bénéficiera de ce tarif réduit ?

SECTION II

Justification de la copropriété

Pour qu'un acte soit tarifé au droit proportionnel établi par la loi du 28 avril 1893, modifiée comme nous venons de le voir par la loi de 1905, il est nécessaire qu'il soit justifié d'un titre de copropriété. L'article 68, § 3, n° 2, de la loi fondamentale du 22 frimaire an VII comprend, en effet, parmi les actes soumis à un droit fixe de 3, francs, les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié. Le tarif a sans doute changé depuis l'an VII, mais les mêmes principes fiscaux subsistent. C'est qu'en effet, si les nécessités budgétaires ont été suffisamment impérieuses pour établir un droit proportionnel à la place d'un droit fixe, elles n'avaient aucune raison pour ébranler une règle qui est toute dans l'intérêt du fisc. Il faut donc,

pour bénéficier du droit de partage de 0 fr. 20 0/0 justifier de la copropriété des biens partagés.

A défaut de preuves suffisantes, le droit de mutation serait incontestablement dû, la dévolution de la propriété apparente se trouvant modifiée.

Quant à la question de savoir, dans ce cas, quel droit il faut appliquer, de celui des mutations à titre onéreux ou de celui des donations, c'est là une question de fait, dont l'appréciation, souvent délicate, incombe à la sagacité du receveur d'Enregistrement. Guidé, dans ses recherches par le bon sens, et instruit par les précédents qu'il a pu déjà traiter, il pourra, le plus souvent, avec les documents dont il dispose au bureau, découvrir la vérité, et faire reposer les droits perçus sur une base solide. Si le doute, néanmoins, se glisse dans son esprit, il devra, croyons-nous, ne percevoir que le droit de mutation à titre onéreux, toujours d'ailleurs plus favorable au débiteur que le tarif des donations. Celles-ci en effet ne peuvent point se présumer, et il serait téméraire, faute de preuves certaines de déclarer qu'il y a sûrement donation en des cas où la mutation à titre onéreux est possible, sinon probable.

Mais, d'ailleurs, l'administration n'a point à se préoccuper de l'origine de l'indivision. « Soit qu'elle dérive d'une acquisition faite en commun, soit qu'elle naisse de l'ouverture d'une succession, soit qu'elle procède d'une donation, ou de legs, le fait de l'indivision se présente avec le même caractère ; il a pour cause une transmission faite à plusieurs en commun. Si cette transmission à supporté elle-même le droit qu'elle rendait exigible, l'acte qui fait cesser l'indivision n'est qu'un acte de complément, et d'exécution, et c'est cet acte que le législateur a assujetti au droit proportionnel de partage (1) ». Un arrêt de la Cour de Cassation du 6 mars

(1) Voir Maguéro, *Traité alphabétique*, V° partage.

1844 (1),a d'ailleurs très bien résumé ces règles : « Aucune loi, dit-il, ne porte que lorsque des copartageants procèdent au Partage de biens de diverses origines tous indivis, ils doivent payer le droit de soulte sur ce que chacun d'eux a de plus que les autres en biens de telle ou telle origine». « Le partage échappe donc, comme dit M. Wahl, au droit de mutation, même si les biens partagés sont entrés dans l'indivision, par suite d'événements divers, car, en d'autres termes, le droit de mutation est écarté, même s'il n'y a pas titre commun entre les parties (2) ».

En généralisant les principes que nous venons de poser, on peut dire qu'il faut deux conditions pour faire application du droit de Partage : 1° un copropriété ; 2° la justification de celle-ci. Le but que le législateur a poursuivi, en édictant ces deux conditions, a été incontestablement d'éviter et de déjouer la fraude des particuliers, toujours prêts à éviter l'impôt. Et en effet, rien n'eût été plus facile que de frauder le fisc, si la loi n'avait imposé aucune exigence pour l'application du droit de 0 fr. 20 0/0. Il eût suffi, par exemple, pour opérer une mutation sans droits, de comprendre dans le partage des biens n'ayant jamais appartenu au défunt, ou bien d'appeler au nombre des copartageants des personnes totalement étrangères à la succession.

Avec les exigences de la loi, cette fraude possible est déjouée : elle oblige en effet les parties à faire la preuve de leurs droits, en produisant les titres en vertu desquels elles ont acquis en commun ou en établissant leur qualité d'héritier (3). L'administration naturellement peut contredire leurs déclarations, mais à la condition toutefois de faire la preuve de la fausseté des attesta-

(1) S. 44, I, p. 208.
(2) Voir Wahl, *Droit fiscal*, I, 493.
(3) Voir Maguéro, ouvrage précité.

tions des Parties. C'est d'ailleurs l'application du fameux adage : *Onus probandi, imcombit actori* (1).

Donc, pour qu'un acte bénéficie du tarif des partages, il faut prouver :

1° Le droit du copartageant ;

2° La copropriété des biens partagés.

1° Le droit du copartageant est établi la plupart du temps sans grande difficulté. Il sera souvent mis en évidence dans l'acte lui-même. Il résulte d'ordinaire d'une acquisition commune, d'une donation ou d'un testament. La qualité d'héritier peut aussi être déterminée par la loi. Les difficultés en cette matière seront donc extrêmement rares. Au cas de justifications insuffisantes, l'administration pourrait cependant les contester. Mais ici encore la Régie doit agir avec une très grande prudence. Il est à craindre, en effet, que, par ses prétentions trop grandes, elle soit déboutée de sa demande par les tribunaux, et vouée aux critiques du Public. Elle ne devra donc agir que si le défaut de droit est manifeste et ne peut faire l'objet d'un procès. « Il ne faut pas, disent en effet MM. Championnière et Rigaud, que sous le prétexte de percevoir l'impôt on porte le trouble dans les familles (2). »

2° Quant à la copropriété dont il doit être justifié, le législateur ne fixe aucun mode de preuve. M. Naquet (3) en conclut « qu'elle se fera par tous les moyens compatibles avec l'économie de la loi fiscale ». De simples notes, des registres, des livres de commerce : des présomptions graves, précises et concordantes. En cas de doute, les juges peuvent même ordonner une expertise. Nous nous hâterons d'ailleurs d'ajouter que, si ce dernier

(1) Voir Cassation, 13 mai 1862, Goupillat ; S. ; 62, 1re partie, p. 833.

2) Voir Championnière et Rigaud. *Droits d'Enregistrement*, t. III, n° 2670. Rapporté par Maguéro.

(3) Voir Naquet. *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, t. I, page 453.

mode de preuve est admis d'une façon indiscutable, comme moyen de vérifier les droits des parties, il est d'ailleurs en contradiction formelle avec l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII, qui interdit la preuve testimoniale A défaut de justifications suffisantes, c'est à dire au cas où la copropriété de certains biens n'est point justifiée, le Receveur devra faire abstraction de ces valeurs et percevoir le droit de soulte, s'il y a lieu, sur les plus values que présenteraient certains lots par rapport aux autres (1).

Mais, si des justifications suffisantes sont fournies par les parties dans les deux années qui suivent l'enregistrement, la perception pourra être révisée, et les parties pourront solliciter, en leur faveur, un mandat de restitution des droits indûment perçus. La jurisprudence est formelle en ce sens (2). Elle a aussi décidé qu'il y avait justification de propriété suffisante, lorsque des sommes prêtées verbalement à un ou plusieurs des copartageants, ont figuré dans la déclaration de succession et dans l'inventaire (3). A l'inverse, la justification n'est point suffisante, si ces créances n'ont point supporté le droit de mutation par décès. Ces solutions sont en rapport avec le but que poursuit la régie: « Éviter la fraude. »

SECTION III

Des différents actes assujettis au droit de Partage

Nous venons de voir quel était le tarif en matière de Partage et quelles devaient être les conditions néces-

(1) Voir jugement de Villefranche, 8 janvier 1907. *Revue Enregistr.* art.4328.

(2) Voir en ce sens un jugement du tribunal d'Evreux du 27 décembre 1878, affaire de Villequier.

(3) Limoges, 27 mai 1850,

(4) Voir *Journal d'Enregistrement*, nº 14967.

saires à son application. Quel droit est applicable ? Quelles justifications faut-il fournir pour lui donner ouverture ? Ce sont-là les deux questions primordiales, qui se posent, en effet, immédiatement à l'esprit lorsqu'on étudie tel ou tel contrat au point de vue fiscal. Mais là ne doit point se borner notre étude. Imbus des préceptes que nous venons de poser et des exigences du Fisc, nous devons maintenant nous mettre en présence de la réalité. Autrement dit, après avoir fait œuvre de théoricien, il faut examiner attentivement les différents actes que l'on rencontre en pratique, les analyser, les disséquer, pour ainsi dire, à la lumière de nos connaissances, et voir si, par leur nature, ils peuvent bénécier du taux de 0 fr. 20 0/0. C'est donc un travail essentiellement empirique qu'il est nécessaire d'entreprendre maintenant, avec pour guide la doctrine et aussi les décisions nombreuses de la jurisprudence.

Le partage définitif est en premier lieu soumis au droit de 0 fr. 20 0/0. Insister sur ce point semble au premier abord tout à fait inutile, il estbien évident en effet qu'un droit créé pour tel ou tel acte frappe en premier lieu cet acte. Cela semble puéril, et néanmoins des difficultés se présentent lorsque se pose la question : Qu'est-ce qu'un Partage ? Beaucoup d'autres ont formulé des définitions, mais bien peu ont été satisfaisants dans leurs explications. Pour M. Planiol dont l'opinion semble la meilleure « le partage est une formation de parts, la division d'une chose en plusieurs portions (1), par laquelle les copropriétaires substituent des parts matériellement distinctes aux parts indistinctes qu'ils avaient jusque-là ». Reste à savoir si, pour qu'il y ait partage, il faut que l'indivision cesse entre tous les cohéritiers. La jurisprudence

(1) Voir dans Dalloz, 92, II, 289, la note de M. Planiol.

l'admet aujourd'hui, mais n'a pas été toujours aussi exigeante. Tout d'abord elle avait posé le principe que tout acte passé entre cohéritiers équivalait à un partage. N'y avait-il pas, en effet, un lien indissoluble entre cet acte et le partage lui-même. Celui-ci n'était-il pas la suite directe de celui-là à tel point qu'il eût été possible de les grouper dans un seul et même écrit? Telle était la solution de la Cour de cassation en 1809 (1) qui attribuait l'effet déclaratif à une cession de droits successifs faite par plusieurs héritiers à un seul.

Mais bientôt il y eut un revirement dans la jurisprudence de la Cour suprême. Un arrêt du 27 mai 1835 (2) déclare que l'effet déclaratif ne peut être attribué qu'aux actes faisant cesser l'indivision entre tous les cohéritiers. « L'article 883, dit-il, doit être interprété restrictivement, il ne peut être étendu à tous actes passés entre cohéritiers, pour en mettre seulement un ou plusieurs hors de l'indivision, sans ouvrir la porte à toutes sortes de fraudes, sans violer le sens littéral et l'esprit de la loi. L'article 883 fait partie en effet de la section IV intitulé des effets du partage et des rapports; il parle de chaque cohéritier individuellement et des objets compris dans le lot de chaque héritier ». Tel est le principe qui subsiste encore aujourd'hui. Néanmoins au fur et à mesure que cet arrêt vieillit la rigueur des principes va s'affaiblissant. De plus en plus la Cour de cassation devenant plus libérale abandonne ses premières exigences et tend à adoucir la dureté de cet arrêt. Peu à peu par une évolution inconsciente, par ce fait qu'elle a été des plus longues, elle tend à reconnaître l'inutilité de la cessation absolue de l'indivision (3). En cas de lotissement par

(1) Voir arrêt du 25 janvier 1809, dans Sirey.
(2) Voir S. 1835, I. p. 341.
(3) Voir en ce sens arrêt de la Cour de cassation du 2 avril 1851 ; S., 51, I,

exemple, elle admet que le droit de 0 fr. 20 0/0 est seul dû sur la totalité des bien partagés.

A côté du partage définitif, il y a le provisionnel. « C'est celui, dit Lebrun, dans son traité des successions (1), qui ne peut se faire que par provision, comme s'il s'agit de partager les biens de celui que l'on présume être décédé à cause de sa longue absence. De même l'on ne peut faire qu'un partage provisionnel avec un mineur, auquel il a droit de se tenir s'il lui est avantageux, et de renoncer s'il n'y trouve pas son compte. » Des héritiers en pleine possession de leurs droits peuvent aussi ne procéder qu'à un partage provisionnel. Quoiqu'il en soit, ceux-ci font cesser l'indivision, car presque toujours les parties agissent dans l'intention de les rendre définitifs. La conséquence de ces principes c'est qu'ils sont eux aussi soumis au droit de 0 fr. 20 0/0 et il est aisé de se rendre compte du motif de ces règles si l'on réfléchit qu'ils peuvent rester définitifs par la renonciation des incapables à demander un nouveau partage lorsqu'ils ont atteint la plénitude de leurs droits civils (2).

Néanmoins des controverses se sont élevées à propos des partages provisionnels entre majeurs. MM. Championnière et Rigaud prétendent que « ces sortes de partages ne doivent être assujettis qu'au droit fixé pour les actes innommés, par le motif, que ces partages sont soumis à une condition suspensive, comme n'impliquant qu'une simple attribution en vue de diviser les bénéfices en attendant le partage réel et définitif de la chose ». Et ils invoquent, à l'appui de cette opinion, une solution de la Régie du 19 septembre 1832 qui a reconnu

p. 337 ; Cassation, 25 avril 1844 ; S., 66, I, 237, Cassation, 9 décembre 1878 ; S , 78, II, 131 ; voir aussi les notes de Planiol ; D., 96 I, 9 ; D., 92, II, 289; Baudry et Wall. Succession, III, 3313.

(1) L. I, p. 1, nº 24.

(2) Cassation 4 mai 1858, S., 58, I. 673.

que le droit de soulte perçu sur un partage provisionnel devient restituable lorsque, par suite d'un partage définitif, chaque cohéritier se trouve rempli en valeur de la succession.

Nous n'hésitons point à rejeter cette opinion, au nom de l'équité, et dans l'intérêt même du Fisc. De tels partages peuvent rester définitifs ou tout au moins durer de longues années. Il serait abusif que des héritiers devenus milliardaires par la succession, sous prétexte de faire un partage purement provisionnel, jouissent chacun de leurs lots, après n'avoir payé pour eux tous qu'un droit de 3 fr. 75. Produisant tous les effets des définitifs, les partages provisionnels doivent comme eux être assujettis au droit proportionnel de 0 fr. 20 0/0.

Il peut arriver, et c'est là une hypothèse que l'on rencontre malheureusement trop souvent dans la réalité, que des discordes éclatent entre cohéritiers, et que le désaccord naisse entre eux. Des enfants qui avaient déjà du temps de leurs parents des rapports tendus mais néanmoins corrects peuvent se diviser complètement, quand l'affection paternelle n'est plus là pour les réunir sous le même toit, et arrondir les angles trop aigus de leurs caractères agressifs. Tout partage amiable est impossible, il faut recourir à la justice. Il est incontestable que le jugement qui ordonnera ce partage devant un notaire commis, sera, comme tout jugement définitif, soumis au droit de 7 fr. 50, en principal. Mais que dire du jugement d'homologation ? Comme pour les partages amiables le droit de 0 fr. 20 0/0 sera dû sur la valeur des biens, mais en plus on devra percevoir la taxe judiciaire de 0 fr. 25 0/0 en principal.

Enfin, il existe dans la pratique un autre acte très fréquent que l'on désigne sous le nom de cession de droits successifs. Un grand nombre d'auteurs (1)

(1) Voir Aubry et Rau, IV, § 625.

assimilent cet acte au partage. Leur prétention est-elle justifiée au point de vue fiscal ? Écartons tout d'abord la cession de droits successifs consentie par un héritier à un étranger. Dans cette hypothèse, sans aucun doute le droit de vente est seul exigible mais quid ? de la cession consentie par un ou plusieurs cohéritiers aux autres. L'acte d'après, la Jurisprudence ne change point de caractère, lorsqu'il a lieu entre cohéritiers. Deux arrêts de la Cour suprême en date des 4 février 1822 et 29 juillet 1857 ont nettement tranché la question en ce sens et reconnaissent formellement que l'opération constitue une véritable vente : qu'il nous soit permis de rappeler les considérants de l'arrêt du 29 juillet 1857 (1) qui a servi de base à l'instruction 2114, § 5 : « Attendu que par l'acte du 3 octobre 1853 plusieurs des héritiers Denjox ont transmis aux enfants de l'un de leurs cohéritiers décédés leurs droits dans les successions dont il s'agit audit acte, sous la seule garantie de leur qualité d'héritiers et moyennant un prix déterminé; que cet arrêt, bien qu'il exprime qu'il a pour objet de faire cesser l'indivision entre les contractants, n'en constitue pas moins une vente de droits sucessifs ; que sa forme est celle du contrat de vente, et qu'au fond, d'une part, il contient réserve expresse au profit des vendeurs tant du privilège attaché à leur qualité de vendeur que de l'action résolutoire, et que, d'autre part, que les vendeurs, ne garantissent que leur qualité d'héritiers, à l'exclusion formelle de toute autre garantie.... que ces stipulations indiquent que les parties ont entendu faire une vente. »

D'ailleurs l'administration n'a point à examiner les actes en eux-mêmes, elle n'est point juge de leur validité ; elle ne peut envisager que leur matérialité. Dès lors, elle ne peut percevoir pour une « cession » de

(1) Voir S., 1858, I, 313.

droits successifs que le tarif applicable à ces actes translatifs.

SECTION IV

De l'actif imposable

Le droit de partage est dû, dit-on, sur l'actif net partagé. Que faut-il entendre par cette expression qui paraît précise, mais qui, en réalité, est très vague ? L'article 19 de la loi du 28 avril 1893, et l'article 1 de la loi du 28 février 1872 se contentent de répéter cette phrase, sans plus s'expliquer sur l'idée du législateur. Ici encore les décisions de l'administration et la jurisprudence ont dû combler cette grave lacune.

En principe, toutes les valeurs énoncées dans l'état liquidatif composent l'actif net partageable, duquel on doit déduire, avec le passif proprement dit (1), composé de dettes, les legs de sommes d'argent qui ont été faits par le défunt. La valeur des soultes est encore déductible. Frappées du droit de mutation, elles ne peuvent supporter encore la taxe de 0 fr. 20 0/0. Lorsque deux droits sont, en effet, susceptibles de frapper une même valeur, le plus fort est seul dû. Si nous supposons, par exemple, une succession de 60.000 francs comprenant deux immeubles dont l'un de 10.000 francs et l'autre de 50.000 francs avec deux héritiers, le droit de 0 fr. 20 0/0 sera liquidé sur 40.000 francs, la soulte devant porter sur 20.000 francs. Jusqu'ici, point de difficultés.

Mais la question devient plus délicate si l'on s'occupe des rapports. Posons la d'abord. Étant donné un héritier, ayant reçu du défunt un bien en avancement d'hoirie, et qui est obligé au rapport, faut-il, pour la liquidation du droit de partage, faire entrer dans

(1) En cas de partage partiel, le passif s'impute d'abord sur les biens restés indivis. Voir Supplément de Maguéro, nº 18.

l'actif de succession, la valeur du bien ainsi rapporté ? La réponse doit être affirmative, sans aucun doute, s'il s'agit d'un rapport en nature, car la donation en avancement d'hoirie se trouve résolue de plein droit à la mort du donateur, vis à vis des autres cohéritiers. Mais la solution semble plus douteuse pour les rapports en moins prenant. Ceux-ci, n'ayant lieu que pour égaliser les lots, il semble logiquement difficile de les frapper du droit de partage si, avant toute opération, le donataire abandonne à chacun de ses autres cohéritiers des biens héréditaires, ayant même valeur que ceux qui lui ont été attribués du vivant de leur auteur. La Cour de cassation néanmoins ne fait point de distinction avec les rapports en nature. « Attendu, portent deux arrêts du 15 mars 1875, que le rapport, qu'il se fasse en nature ou en moins prenant, a pour but et pour résultat de faire rentrer d'une manière effective à l'égard des copartageants la chose qui en forme l'objet ou la valeur qui la représente dans la masse des biens indivis qu'il s'agit de partager ; que leur réintégration dans la masse successorale, telle qu'elle résulte de la nature même du rapport, est formellement établie par les articles 828 et suivants du Code civil qui, en réglant les opérations du partage ne séparent point la formation de la masse générale, et la composition des lots, des rapports, fournissements et prélèvements à faire pour chacun des copartageants (1). » La jurisprudence fait donc rentrer les rapports en moins prenant pour leur valeur dans l'actif partageable. Bien que cette solution, soit approuvée par certains auteurs tels que M. Naquet (2) il nous semble cependant qu'elle n'est point à l'abri de certaines critiques. Il n'est point téméraire en effet de soutenir « qu'en ce qui concerne le bien rapporté en

(1) Voir Dalloz, 75, I, p. 121.
(2) Voir Naquet. *Traité de l'Enregistrement*, 2e édition, III, n° 1078.

moins prenant il y a eu sortie de l'indivision antérieure au partage, que cet acte se borne à maintenir, de telle sorte qu'il n'y a répartition effective que pour les autres valeurs de la masse. La perception du droit de 0 fr. 20 0/0 sur les rapports ne se justifie que si l'on admet, comme une réalité, la remise du rapport à la masse indivise et sa réattribution *brevi manu* à l'héritier qui l'effectue. Or, cette double opération est toute fictive, et il est contraire à l'esprit de la loi fiscale qui néglige les fictions pour s'en tenir aux faits et aux réalités, d'en faire la base de la perception (1) ». Le tribunal d'Argentan, par un jugement du 7 février 1908 (2), s'est rangé à l'opinion que nous soutenons. Nous osons espérer que la Cour de cassation reconnaîtra le bien fondé de cette décision, et s'y rangera dans un avenir prochain.

Il peut arriver, dans les familles aisées, que les héritiers, ayant reçu des dots égales, se dispensent mutuellement de les rapporter, dans les opérations préliminaires au partage, ce qui diminue d'autant la masse active de la succession. Bien que les sommes ainsi données en avancement d'hoirie n'y figurent pas, il nous semble, cependant, que le droit de 0 fr. 20 0/0 doit être également liquidé sur leur valeur; et en effet, cette entente entre les divers héritiers vaut véritablement partage entre eux et règle définitivement le sort des dots. Il est donc, par suite, tout naturel de faire supporter à celles-ci la taxe de 0 fr. 20 0/0 (3). La perception de ce droit devrait aussi avoir lieu, au cas où une succession étant en déficit les enfants viendraient à se partager en parts égales les dots de

(1) Voir *Revue de l'Enregistrement*, 1908, article 4561, p. 371.

(2) Ce jugement est rapporté dans la *Revue de l'Enregistrement* de 1908, même article.

(3) Voir en ce sens, jugement de Caen du 23 juillet 1880, R. P., 5709.

valeurs différentes qu'ils auraient reçues de leurs parents. La question soulevée à plusieurs reprises devant les tribunaux a été tranchée dans le sens que nous indiquons par un jugement de Bar-le-Duc du 24 décembre 1902 (1).

Passons à la communauté entre époux. Ici encore des difficultés peuvent se présenter à propos des reprises et des récompenses.

Nous savons, qu'au cours du mariage, l'un des époux peut prélever une certaine somme sur la communauté pour son profit personnel, ou pour améliorer un propre, à charge par lui d'indemniser celle-ci lors de sa dissolution d'une somme égale. Or, incontestablement, il y a lieu de tenir compte du rapport de ces récompenses pour liquider le droit de 0 fr. 20 0/0 ; et la même solution s'imposerait, d'ailleurs, pour toute indemnité due par un des époux à la communauté. La question a été récemment tranchée par un jugement du tribunal de Reims du 11 juillet 1908 pour l'époux bénéficiaire d'une assurance : « attendu, porte ce jugement (2), que l'état liquidatif constate d'autre part que Mme Massé avait contracté 3 polices d'assurance au profit de son mari ; que l'acte ajoute que M. Massé étant seul bénéficiaire de ces assurances devra indemniser la succession de sa femme de la somme de 7. 329 fr. 35 montant des primes payées. Attendu que cette indemnité constitue une créance active contre l'époux survivant, que dès lors il importe peu que M. Massé s'acquitte de cette dette en moins prenant dans les valeurs indivises, ou au moyen d'un prélèvement exercé par les héritiers que dans un cas comme dans

(1) Ce jugement est rapporté dans la *Revue de l'Enregistrement* de 1903, nº 3336.

(2) Voir *Revue de l'Enregistrement* de 1910, nº 4933.

l'autre cette somme de 7.329 fr. 35 due par M. Massé forme indubitablement un élément actif de la masse partageable, et doit en conséquence être soumise au droit de partage. »

Inversement, pendant la communauté, un des conjoints a pu payer une dette commune ou améliorer, de ses propres deniers, un bien commun. Avant d'opérer le partage, chaque époux ou ses héritiers devra donc, à la dissolution, effectuer les prélèvements nécessaires, pour se couvrir de ses reprises. Y a-t-il lieu par suite d'appliquer à ces dernières le droit de partage ? Bien que cette opération soit antérieure à la division de la masse active, la jurisprudence considère que le droit de 0 fr. 20 0/0 est dû sur la valeur des biens ainsi destinés à indemniser le mari ou la femme. La raison en est simple : l'opération a eu pour résultat en effet de transformer des biens jusque-là indivis entre les époux, en biens individuels. L'indivision cesse donc, et par suite, il y a véritable partage passible du droit de 0 fr. 20 0/0 (1).

Mais le motif que nous venons de faire valoir ne pourrait s'appliquer au cas où les reprises des époux s'effectueraient en nature, car, dans cette dernière hypothèse, les conjoints ou leurs héritiers ne feraient que prélever les biens leur appartenant déjà. Donc, aucun droit ne serait exigible. Il en serait de même, si la femme, commune en biens, prélevait, après renonciation, des deniers comptants pour la couvrir de ses reprises. Créancière de la masse, elle ne peut, en effet, payer aucun droit sur la somme qui lui est attribuée en compensation des dépenses faites par elle, pour le compte de la communauté. Le plus souvent d'ailleurs, il y aura lieu, lors de la dissolution de celle-ci, de tenir

(1) Voir en ce sens Cassation, 15 août 1883 ; S., 84, I, p. 290.

compte en même temps des reprises et des récompenses des époux. Elles devront alors être compensées jusqu'à due concurrence, l'excédent des unes ou des autres devant seul supporter le droit de partage.

CHAPITRE II

Des partages en matière de sociétés

Les règles que nous avons exposées jusqu'ici, pour s'appliquer plus spécialement aux successions et à la communauté, n'en restent pas moins très générales, et embrassent en principe tous les partages. Ceux de sociétés, comme nous le verrons, y restent soumis, sauf dérogation expresse. Cependant, il existe, en cette matière, des théories spéciales admises par l'administration de l'enregistrement, qu'il est nécessaire de passer en revue, si nous ne voulons point rester incomplet dans le sujet que nous traitons, et laisser une grande lacune dans le canevas que nous avons entrepris de remplir.

Sans revenir au droit fixe de 3 francs, édicté par la loi du 22 frimaire an VII, puis élevé à 5 francs par la loi du 28 avril 1816, enfin transformé en 1872 en droit gradué sur l'actif net partagé, nous savons qu'aujourd'hui, la taxe proportionnelle de 0 fr. 20 0/0 est appliquée au partage de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié, et qu'il n'existe point de soultes (loi du 28 avril 1893, art. 19). Nous croyons d'ailleurs utile de faire remarquer, une fois de plus, que ce droit proportionnel ne fait que remplacer le simple droit fixe, et ne peut s'expliquer à l'heure actuelle que par les besoins toujours croissants des budgets.

Quoi qu'il en soit, « en présence des dispositions nettement établies de ces textes, il semblerait logique de conclure que le droit de 0 fr. 20 0/0 en principal est seul exigible sur tout partage, dans lequel ne se trouvent compris que des biens sociaux proportionnellement au droit de chaque associé, et cela sans avoir à distinguer l'origine de ces biens. apports et acquets. » (Voir Maguéro traité alphabétique V° partage).

L'administration de l'Enregistrement n'en a pas cependant décidé ainsi ; mais il est nécessaire, pour comprendre sa théorie, d'avoir un aperçu de ce qui se passe au moment de la constitution d'une société :

D'après les principes purs du droit civil, chaque fois qu'un bien change de propriétaire, il y a mutation de propriété, et le droit fiscal, qui se calque sur le droit civil, perçoit sur celui-ci le droit de 2 0/0 ou de 7 0/0, suivant qu'il s'agit d'un meuble ou d'un immeuble.

En matière de société, il y a exception à cette règle. Le seul droit exigible aujourd'hui sur les apports faits par les associés à la société est la taxe de 0 fr. 20 0/0 qui a remplacé l'ancien droit fixe. La raison, invoquée pour justifier cette perception, est que l'acte de société a été considéré, par le législateur, plutôt comme déclaratif que comme translatif. Le rapport de Duchatel dans les travaux préparatoires à la loi du 22 frimaire an VII en fait foi (1) : « Pour pouvoir faire une juste application et ne pas frapper du droit proportionnel ce qui ne doit être assujetti qu'au droit fixe, la commission, dit-il, s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige ne libère ni ne transmet ne peut donner lieu au droit proportionnel. Ainsi la fiscalité aura à perdre l'usage de mots à l'aide desquels, elle soumettait au

(1) Voir rapport de Duchatel dans les travaux préparatoires de la loi du 22 frimaire an VII, rapporté par Maguéro (voir Société, n° 120) ; voir aussi Naquet, t. I, p. 483 et Wahl. *Régime fiscal des sociétés*, t. I, p. 52.

droit proportionnel des actes qui n'étaient point de nature a y être assujettis. Tels sont les inventaires, les partages, les sociétés, lorsque l'un des contractants ne s'oblige à l'égard des autres. Ces actes, suivant le langage fiscal, sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou de jouissance, et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission. » Telle fut, semble-t-il, la pensée des rédacteurs de la loi de frimaire.

L'administration devait la faire sienne, mais elle y apporta des restrictions.

Avec une subtilité de raisonnement peut-être excessive, elle soutint, en s'appuyant sur un passage de Pothier tiré du traité des sociétés (1) (chapitre IX, n° 179), que l'exemption du droit de mutation, dont bénéficiaient les actes de sociétés, s'expliquait par ce fait que la propriété des apports faits à la société n'était que provisoire, l'effet déclaratif du partage devant effacer toute transmission, si l'auteur de l'apport le reprenait. Mais, si le bien passait dans le lot d'un autre, le droit devenait de suite exigible. En conséquence, il était impossible, au moment de la constitution, d'asseoir équitablement l'impôt de mutation. Il convenait d'attendre la dissolution pour connaître le sort de chacun des biens.

L'instruction de la régie n° 360 reflète bien d'ailleurs ces idées. « Il faut observer, lit-on dans ce document, que le contrat de société est l'acte, par

(1) Ce passage est ainsi conçu : Si par le partage que nous faisons d'une communauté qui est composée d'héritages que nous y avons mis chacun, et d'autres que nous avons acquis pour le compte de la société, les héritages qui tombent dans mon lot sont ceux que j'y ai apporté par notre contrat de société, ils seront censés n'avoir jamais cessé de m'appartenir en entier... si ce sont les héritages que vous avez mis en communauté qui échéent dans mon lot, ils sont censés avoir composés ma part dans la communauté dès le temps du contrat de société dans lequel vous les avez mis. Je suis censé les avoir acquis de vous en entier dès ce temps par le contrat de société, dès l'instant de ce contrat et non pas seulement par le partage (Société, chapitre IX, n° 179).

lequel deux ou plusieurs personnes s'obligent de mettre en commun tout ou partie de leurs biens ou de leur industrie, pour partager le gain ou supporter la perte qui résultera de l'association, que cette communauté n'opère aucune transmission actuelle et réelle ; qu'il y a mise en société de ce qui appartenait précédemment à chaque associé, mais que chacun d'eux faisant partie de cette société, et conservant sur l'établissement des droits qui s'étendent à l'universalité et en même temps à chaque portion des biens communs, il se peut jusqu'à la dissolution et au partage qu'il reste propriétaire de l'objet qu'il a mis en communauté, qu'ainsi la mutation n'étant que conditionnelle, et éventuelle, il n'y a pas lieu au droit proportionnel d'Enregistrement (fragment rapporté par Maguéro, t. IV, au mot société, n° 120)

Quelle est la valeur juridique de ces développements et la justesse des arguments de l'administration ? Au point de vue juridique la théorie de Pothier paraît prêter à la critique. Aucune condition, selon nous, n'affecte en effet l'aliénation des biens au profit de la société, et, ce qui le prouve, c'est que celle-ci a des droits absolus sur les apports : nous pouvons donc regretter que la Régie se soit servie d'une thèse fausse, pour étayer le système qu'elle voulait faire prévaloir. En fait, cependant, il nous semble que le droit fixe (aujourd'hui de 0 fr. 20 0/0) perçu sur les apports peut s'expliquer par des considérations pratiques. Il eut été bien maladroit de la part du Fisc d'écraser, presque à leur naissance, d'un lourd droit de mutation les sociétés qui ont besoin, à leur début, de tous leurs capitaux. Les imposer trop fortement eût été restreindre leur nombre, partant diminuer l'industrie, richesse du pays.

Quoi qu'il en soit, l'administration de l'Enregis-

trement a toujours appliqué strictement sa théorie, et la Cour de cassation à maintes reprises, notamment dans un arrêt du 6 juin 1842 (1) a décidé que le droit de mutation ne devait être perçu qu'au moment du partage de la société si le bien était attribué à un autre qu'à l'apporteur (2).

Telles sont les explications que nous avions à fournir, avant d'aborder la question du partage des sociétés; elles n'auront point été inutiles, nous pensons, puisque nous nous sommes efforcés de montrer pourquoi un droit de mutation pouvait être dû, au moment du partage. Reste à voir les différentes perceptions qui peuvent s'ouvrir à son sujet. D'où trois sections différentes dans ce second chapitre ; la taxe à percevoir pouvant varier selon qu'elle porte sur des apports individuels, sur des apports indivis, ou sur des biens acquis par la société.

SECTION I

Apports individuels

Ceux-ci pouvant être attribués, soit à leur ancien propriétaire, soit à un autre associé, il est utile, pour la clarté de nos développements, de scinder en deux la question que nous étudions.

§ I. — *Les apports font retour à celui qui les avait mis dans la société.*

L'effet déclaratif planant sur le partage en général, nous dirons dans ce cas, qu'il n'y a aucune mutation

(1) S , 1842, 1re partie, 484, Inst., 1633, § 8.
(2) Voir les conclusions de l'avocat général, M. Dupin sous arrêt de Cassation du 6 juin 1842, enregistrement, contre Veron, v. S., 1842, I, 486.

de propriété, puisque l'associé est censé être toujours resté propriétaire de la chose qui lui est attribuée.

En conséquence, le seul droit à percevoir suivant l'administration est la taxe de 0 fr. 20 0/0 sur la valeur du bien compris dans la masse à partager. Une solution du 9 janvier 1875 (1) exprime clairement l'exigibilité de ce droit : « Quand, dit-elle, les copartageants reçoivent les objets mêmes qu'ils avaient apportés ou une partie de ceux acquis en commun il ne s'opère, au point de vue fiscal, aucune mutation, il n'y a qu'une simple opération de partage sujette au droit gradué. Ce droit est dû, par conséquent, sur toutes les valeurs attribuées aux copartageants aussi bien à raison de leurs apports, que pour leurs parts de bénéfices (2). Il en serait d'ailleurs de même au cas où l'apporteur « serait sorti à un moment déterminé de la société, dès lors qu'il y est rentré avant la dissolution (3) ». Cette perception nous semble rationnelle, mais à la condition toutefois de faire une remarque. Par suite de l'effet déclaratif, la société est en effet censée n'avoir jamais détenu les biens. Dès lors ceux-ci faisant retour à leur propriétaire, tout au plus, logiquement, pourrait-on soutenir l'exigibilité d'un simple droit fixe. Si donc nous admettons la taxe de 0 fr. 20 0/0 dans ces cas, ce n'est que comme taxe représentative de l'ancien droit de 3 francs, édicté par la loi de frimaire, vieil impôt qui a dû, par besoins budgétaires, se transformer en droit gradué puis proportionnel.

Bien entendu, les règles que nous venons de poser ne peuvent s'appliquer que dans le cas, d'ailleurs le plus fréquent, où les apports faits par l'un des associés lui

(1) Rapporté dans Maguéro. *Traité alphabétique*, mot société.
(2) *Journal d'Enregistrement*, nº 19691.
(3) Voir Wahl. *Traité du Régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*, t. I, p. 520.

sont attribués seuls dans le partage pour le remplir de ces droits. Car, si après avoir reçu une somme d'argent, l'associé reprenait, en plus, les biens qu'il a apportés, il y aurait alors véritablement vente pour ceux-ci, et le droit de mutation serait incontestablement dû sur leur valeur. C'est là une solution admise par l'administration (1) et par la jurisprudence. « Attendu, porte un arrêt de Cassation du 17 août 1865 (2), que l'adjudication au profit de Perdriau de divers immeubles, dépendant de la liquidation non encore terminée, ayant eu lieu après ces conventions, alors qu'il se trouvait rempli de l'intégralité de sa part dans l'actif social, c'est à bon droit que le jugement attaqué a considéré qu'il ne pouvait prétendre à aucun droit de copropriété sur les immeubles restés dans les mains d'Amondru et qui devaient demeurer sa propriété exclusive à la charge de payer les dettes sociales ; que, par l'effet de cette adjudication, il y a donc eu mutation pour le tout à son profit, et que, dès lors, le droit proportionnel a dû être perçu sur la totalité du prix. »

Le droit de mutation pourrait être aussi exigé au cas où l'apport qui fait retour à l'associé l'ayant mis en société, aurait été placé dans l'actif social, sous la condition expresse que la société s'oblige à payer le passif qui le grève. Le droit de vente serait exigible alors sur la valeur excédant celle pour laquelle l'apport aurait été pur et simple. Si nous supposons, par exemple un associé apportant un immeuble de 70.000 francs, à charge par la société d'acquitter une somme de 30.000 francs qui le grève, le droit de 7 0/0 sera dû sur celle-ci, au cas où le partage attribuerait l'immeuble entier à l'associé en question.

(1) Voir Instruction, 2326, § 6.
(2) Sirey, 1865, I, p. 423, affaire Perdriau contre Enregistrement.

§ II. — *Les apports sont échus dans le partage à un autre associé que celui qui les avait mis en société*

Nous avons vu, au début de cette étude sur les sociétés, qu'il n'y avait lieu de percevoir le droit de mutation, que si les biens se trouvaient lors du Partage attribués à un associé non apporteur de ceux-ci. La raison de cette faveur doit être cherchée dans cette circonstance, que la mutation résultant de la mise en société n'est point définitive. Le lot de tel associé à la dissolution peut en effet être composé précisément de l'objet qu'il y a apporté, il y a quelques années. Il y aura au contraire véritablement mutation si, au partage, tel bien passe dans le lot d'un autre associé. La condition, qui pèse sur la mutation résultant de la mise en société, se trouvera alors réalisée et il y aura seulement lieu pour l'administration de réclamer le droit proportionnel.

Troplong dans son ouvrage sur « les sociétés » (n° 886) concrétise ces principes un peu abstraits, par un exemple qui les fait bien comprendre : « Nous supposons, dit-il, que par l'effet du partage, je reprenne l'immeuble que j'avais mis en société. C'est la conséquence juridique du partage, que je suis présumé n'avoir pas cessé d'être propriétaire de cet immeuble... Supposons maintenant, que par le partage, l'immeuble que j'ai mis en société, tombe dans le lot de Pierre, mon coassocié, celui-ci sera censé en être devenu propriétaire dès l'instant de notre union en société ; il sera présumé l'avoir acquis de moi directement. C'est donc à ce moment que la translation de la propriété en sera opérée, et le contrat de société aura engendré alors un effet acquisitif égal au contrat de vente ou d'échange. »

Le raisonnement est serré, et en parfaite concordance avec l'effet déclaratif. Est-il cependant à l'abri de toute critique ? Nous osons en douter car il nous semble en effet un peu téméraire d'assimiler l'apport en société à une véritable vente. L'apport opère bien mutation, mais c'est une mutation soumise à une condition suspensive. La vente au contraire est le contrat translatif par excellence, et opère transfert de propriété lui-même.

Nous dirons même avec M. Wahl « qu'elle est contraire aux principes du droit civil car l'objet ayant été mis en société et étant ainsi devenu commun, l'attribution de cet objet, comme de tous les autres biens composant l'actif social, est un partage (1) » et non une mutation.

Quoi qu'il en soit, et bien que le raisonnement de la Régie n'ait peut-être pas toute la valeur juridique que nous lui souhaiterions, la Cour de cassation (2) a sanctionné par nombre d'arrêts la doctrine de l'administration. Il serait malheureusement trop long de les passer en revue, bien qu'il soit intéressant d'en examiner les « attendus ». Qu'il nous soit néanmoins permis de rappeler une partie du réquisitoire, que M. Dupin, avocat général à la Cour de cassation, prononçait en 1842 (3), ou dans un langage simple, mais tout imagé, il essayait de justifier cette théorie : « Je reconnais, disait-il que l'apport de chaque associé rend la société propriétaire de l'objet meuble ou immeuble, qui constitue cet apport. La société en est propriétaire car dès lors

(1) Voir Wahl, *Régime fiscal des sociétés*, t. I, p. 526.
(2) Cassation, 12 août 1839 ; S., 39, I, 673.
— 29 juin 1840 ; S., 40, I, 586.
— 6 juin 1842 ; S., 42, I, 484.
— 24 décembre 1879 ; S., 80, I, 225.
— 11 avril 1905 ; S , 1906, I, 361.
(3) Les conclusions suivantes de l'avocat général M. Dupin sont rapportées sous Cassation, 6 juin 1842 ; S., 42, I, 484 arrêt déjà précité.

cet immeuble est à ses risques. S'il périt, il périt pour elle, s'il obtient une augmentation de valeurs, celle-ci lui appartient. Ainsi, à la rigueur, le droit de mutation serait dû ; s'il n'est pas payé à cet instant, c'est faveur : le droit dort si je puis dire ainsi ; mais ce qui est différé n'est point perdu : la Régie attendra l'événement... Si, lors du partage, l'associé qui avait apporté l'immeuble le reprend en nature, il n'aura pas de droit à payer. Là est l'indulgence de la loi. La chose matériellement n'a pas changé de main, elle reste *in suo loco* dans les mains de l'ancien propriétaire, ou, si l'on veut, elle y retourne... Mais si, au jour de la dissolution de la société, un seul d'entre eux obtient la totalité de l'immeuble apporté par un autre, il payera le droit proportionnel sur le tout. En effet, dans ce cas, le partage n'est pas seulement déclaratif, il est attributif, au profit de cet associé qui, pour la première fois au yeux de la Régie, apparaît distinctement comme propriétaire nouveau de cet immeuble. »

Dès lors, le droit proportionnel de mutation variera avec la nature des biens. S'agit-il d'un immeuble ? Ce sera le droit de 7 0/0 sans décime qui devra être appliqué, et, puisqu'il y a mutation, l'enregistrement devra être requis dans le délai de trois mois. S'agit-il au contraire d'un bien meuble ou d'un fonds de commerce ? Ce sera le droit de 2 fr. 50 dont le Receveur devra faire usage. En cas d'attribution d'un droit au bail, le tarif de 0 fr. 25 0/0 entrerait en jeu. Bien entendu, s'il s'agit de meubles, le droit ne sera exigible, que si un titre quelconque constate l'existence de cette attribution.

Mais sur quelle valeur baser ce droit proportionnel ? Faut-il prendre la valeur du bien au jour de sa mise en société et appliquer le tarif en vigueur à cette époque, ou bien, au contraire, convient-il de liquider le droit

de mutation sur la valeur de l'apport au jour de l'attribution ?

C'est à la première solution que la Régie s'est rattachée, (Voir Cassation 28 janvier 1895) (1) bien qu'elle puisse « aboutir à une faveur sans raison, ou à une injustice flagrante, suivant que la valeur de l'apport a augmenté, ou diminué depuis la constitution de la société. De pareilles conséquences sont graves, car elles aboutissent à fausser la règle de bon sens et d'équité édictée en principe par la loi que l'impôt doit être calculé d'après l'importance des valeurs effectivement transmises (2) ». Il serait, croyons-nous, plus juste de ne frapper que la valeur au jour de la dissolution de la société (3). D'ailleurs cette théorie cadrerait avec l'effet déclaratif que nous reconnaissons au Partage. « Quelle est en effet la conséquence juridique de ce caractère ? C'est que, chaque associé est censé avoir été seul propriétaire des objets placés dans son lot, depuis le jour où a commencé l'indivision, et ce moment est précisément l'époque de la dissolution de la société (4). » Pour l'administration au contraire l'apport revêt un caractère trans-

(1) V. S., 1896, I, p. 417.

(2) Voir Naquet. *Revue de l'Enregistrement*. 1910 (octobre) article 5125.

(3) La Régie semble admettre cette solution pour les marchandises comprises dans un fonds de commerce. Voir Seine, 18 janvier 1901; S., 1904, II, 181 ; Seine, 5 mai 1906, R. P., n° 1256. D'après cette jurisprudence qui semble assez nettement établie il y aurait lieu pour l'estimation des marchandises neuves de se placer au jour de l'attribution, et non pas au jour où l'apport aurait été fait. La jurisprudence pour soutenir cette thèse fait observer que les marchandises qui avaient été apportées ont été depuis longtemps remplacées par d'autres. Mais elle soutient cependant que le fonds lui-même doit être apprécié d'après sa valeur au jour de la constitution de la société. Or cette dernière affirmation des tribunaux est la condamnation même de leur système. Tous admettent en effet qu'un fonds de commerce constitue une universalité juridique c'est à dire quelque chose d'indivisible. Il faut donc pour la perception se placer à une seule et même époque, sans distinguer entre les divers éléments qui peuvent composer le fonds. Voir en ce sens Wahl. *Traité du Régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*, I, 552, édition de 1909.

(4) Voir *Revue de l'Enregistrement*, octobre 1910, article 5125 de M. Naquet et aussi la note de M. Wahl qui se trouve au-dessous de l'arrêt du 28 janvier 1895 ; S., 1896, I, p. 417.

latif et la mutation rétroagit au jour de la formation de la société. Disons enfin, pour terminer, que le droit de mutation ne fera pas obstacle au droit proportionnel de partage.

SECTION II

Apports de biens indivis

Supposons des biens indivis apportés par divers associés, et la société en acquérant d'autres au cours de son existence. Quel droit faudra-t-il percevoir lors du Partage, lorsque chacun en prendra sa part? Y aura-t-il lieu d'appliquer le droit de 0 fr. 20 0/0, remplaçant l'ancien tarif de 3 francs, ou bien au contraire, y a-t-il mutation passible du tarif propre à celle ci?

A plusieurs reprises, l'administration a été consultée sur cette question, et on peut lui rendre hommage de n'avoir jamais varié dans son opinion. D'après elle, le fait par un associé d'apporter des biens indivis avec d'autres, équivaut « à une vente consentie par l'associé à son coassocié, sous la condition suspensive que, par l'effet du partage, la valeur apportée serait comprise dans le lot de ce dernier. D'où la conséquence que, quand la condition s'accomplit, le droit est réputé exigible sur le contrat même de société, à raison d'une mutation opérée dès ce moment; ce qui autorise à soustraire les biens apportés à l'influence des partages de biens provenant de diverses origines (1) ».

Telle serait, selon l'administration, la base du droit de mutation. Quelle est la valeur juridique de ce raisonnement? Il n'a, selon nous, qu'une portée bien faible pour servir de base à ce que nous pourrions appeler le

(1) Voir Garnier. *Répertoire de l'Enregistrement*, v° Société, n° 288.

gros droit de mutation. L'administration de l'enregistrement, pour soutenir cette perception, n'a sans doute envisagé que le principe suivant : l'apport de l'un des associés ne peut passer, lors du partage, dans les mains d'un autre qu'à la condition de payer le droit de mutation (1). Mais il est un second principe propre au partage, dont elle a fait abstraction, et qui cependant a une très grande importance. Nous avons, en effet, relaté en temps utile « que dans un même partage on peut comprendre des biens, de diverses origines, sans que la répartition inégale de chacun de ceux-ci donne ouverture au droit de soulte, pourvu que les attributions globales désintéressent chacun des copartageants (2) .»

La Jurisprudence cependant semble avoir basé le droit de mutation sur les motifs posés par l'administration : « Attendu, porte un arrêt de la Cour de cassation du 21 février 1853 (3), que toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel d'enregistrement, et que, c'est par une disposition favorable que la loi d'enregistrement n'a soumis qu'au droit fixe les actes de sociétés, dans lesquels un associé apporte comme mise sociale la propriété d'un immeuble; attendu que, si, pour la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à une autre personne que celle qui l'a apporté, il s'opère alors une mutation, à raison de laquelle un droit proportionnel doit être perçu, qu'il doit en être de même lorsque l'immeuble a été apporté dans la société par deux ou plusieurs associés qui le possédaient indivisement, que si cet immeuble est attribué par la liquidation à un seul de ces associés, il s'opère à son profit une transmission des portions de l'immeuble excédent celle dont

(1) Nous avons vu précédemment ce qu'il faut penser de cette opinion.
(2) Voir Maguéro, Société, n° 321 bis.
(3) Voir Sirey, 53, 1re partie, p. 206.

il était propriétaire par indivis, et qu'il doit être perçu un droit proportionnel à raison de cette transmission. »

Et l'on pourrait citer bien d'autres arrêts (1) sanctionnant cette solution. Aussi, en présence de la décision nettement établie de l'administration admise par la Cour de cassation, nous ne pouvons évidemment que nous incliner. Tout porte à croire cependant que, si la Cour suprême était consultée à nouveau, elle reviendrait sur son opinion première, et appliquerait les règles de perception propres au partage comprenant des biens de diverses origines (2).

SECTION III

Partage portant sur des biens acquis pendant la vie sociale

Il ne s'agit, dans ce chapitre, que des acquêts sociaux. La société, au cours de son existence, a dû en effet réaliser des bénéfices. Il lui a fallu, il est vrai, s'acquitter, chaque année, de bien des charges : elle a dû payer des impôts sur les immeubles qui lui appartiennent, supporter un droit de patente, verser un dividende à ses actionnaires, payer l'intérêt des obligations émises, salarier enfin son gérant. Néanmoins, si elle a été prudente, elle n'a pas été sans constituer un fonds de réserve. Tout frais payés, il doit donc lui rester, en fin de compte, ce que nous pourrions appeler un boni, représenté par telles ou telles valeurs. Lorsque les divers actionnaires se les partageront, quel droit y aura-t-il lieu de percevoir? A cette question, l'administration répond, croyons-nous, avec raison, que c'est

(1) Voir Cassation, 14 avril 1847 ; S., 47, I, 378.
— 24 décembre 1879 ; S., 80, I, 225.
— 3 juillet 1899, S. 1900, t. I, p. 149.

(2) Le tribunal de La Réole a écarté notamment le droit de mutation le 6 août 1890, pour faire application du simple droit de partage. Voir J.-E., nº 23638.

le droit de 0 fr. 20 0/0. Celui-ci devra, comme en matière de communauté ou de succession, être liquidé sur l'actif net composant les acquêts sociaux, « et cela de quelque nature que soient composés les lots, pourvu qu'ils ne renferment point de soulte, soit que chacun d'eux comprennent des biens de même nature, soit que les immeubles forment l'attribution d'un copartageant, alors que les autres reçoivent des objets mobiliers, des créances, ou du numéraire (1) ».

Cette perception nous semble d'ailleurs parfaitement régulière : les acquêts sociaux sont en effet, en tous points, assimilables aux bonis de communauté et de succession, et, dès lors, il ne saurait être question, pour leur partage, de leur appliquer un autre tarif.

Telles sont les règles de l'enregistrement, et les tarifs applicables aux partages simples soit de communauté et de successions, soit de société. Bien que nous ayons rencontré le droit proportionnel au cours de la première étape de ce travail, l'on peut affirmer que c'est jusqu'ici le principe de l'effet déclaratif posé dans l'article 883 du Code civil qui plane sur la matière du partage. Le droit de 0 fr 20 0/0 ne fait de nos jours que remplacer le droit fixe gradué édicté par la loi de 1872, qui lui-même s'était substitué au droit fixe établi par la loi du 22 frimaire an VII. Quant au tarif de 2 0/0, ou de 7 0/0, qui frappe les partages de sociétés, nous savons que logiquement, il aurait dû être perçu au moment de la formation de celles-ci, et que ce n'est que par faveur spéciale que la loi diffère la perception de ce droit. Dès lors, bien que frappés d'un droit proportionnel de mutation, est-il impossible de déclarer ces sortes de partage purement déclaratifs ? Il est permis d'en douter.

(1) Voir Maguéro. Société, nº 325.

DEUXIÈME PARTIE

DES SOULTES

CHAPITRE PREMIER

Leur définition — Leur nécessité — Tarif

Nous avons étudié jusqu'ici le partage dans ses éléments les plus simples, et savons actuellement que le droit de 0 fr. 20 0/0 est perçu sur l'actif net constituant les parts de chaque cohéritier. Mais rarement, dans la pratique, les choses se présentent avec une telle simplicité. Presque toujours, l'hérédité se compose d'unités de valeurs absolument inégales. Recourir à la vente pour permettre la division entre cohéritiers de parts strictement égales, serait souvent un appauvrissement pour eux. Les biens peuvent en effet subir une dépréciation passagère. Certain discrédit planant sur les valeurs d'une société, des bruits de guerre dénués de tout fondement, les coups de Bourse, mille autres circonstances enfin, peuvent faire baisser momentanément la valeur des diverses sortes de biens. Presque toujours, quand la loi le permet, les héritiers auront bénéfice à les partager en nature. Pour rétablir alors entre eux l'égalité, « l'âme des partages », comme disait Loisel,

il faudra recourir à la soulte. Qu'est-ce? « C'est le prix au moyen duquel l'un des cohéritiers paie de ses propres deniers la portion des biens héréditaires qui, dans son lot, excède sa part, ou l'on peut dire encore que la soulte est la somme payée par le copartageant, qui reçoit un lot trop fort au copartageant qui n'a pas reçu sa part de valeurs dans la succession (1). » Ces définitions ont l'avantage de mettre en relief le caractère translatif, que l'on attribue d'ordinaire au partage avec soulte.

Déclaratif en droit civil, peut-être par nécessité (Voir notre introduction) le partage avec soulte revêt, en droit fiscal un effet translatif, du moins dans la mesure de celle-ci. Il en résulte que l'enregistrement d'un tel partage doit avoir lieu dans le délai de 3 mois. Mais quel taux appliquer à ces retours de lots?

L'article 68, § 3, n° 2 de la loi du 22 frimaire an VII nous donne la réponse à cette question. « S'il y a soulte ou retour de lots, le droit qui en sera l'objet sera perçu au taux fixé pour les ventes ». Aucun droit ne sera donc dû, quand elles portent sur du numéraire ou sur des rentes sur l'État (article 70, § 3, n° 3 de la loi de frimaire). Au contraire, les droits de 1 0/0 seront exigibles, quand la soulte sera constituée par des créances ; 2 0/0 avec décimes quand elle sera formée par des meubles, et 4 0/0 quand elle s'imputera sur des immeubles (article 69, § 5, L. du 22 frimaire an VII). Mais, d'ailleurs dans ce dernier cas, le partage n'étant pas sujet à la transcription, le droit de 1 fr. 50 0/0 ne s'ajoutera pas au droit de 4 0/0.

(1) Voir Garnier. *Répertoire des droits d'Enregistrement*, v. Partage avec soulte.

CHAPITRE II

De la liquidation des droits de soulte

En présence des dispositions combinées de ces divers tarifs et de leur très grande variété, des doutes s'élèvent chaque jour parmi les agents de l'administration, sur le mode de liquidation de soulte, lorsque les lots qui en sont chargés comprennent des biens de diverses espèces.

Tout d'abord, nous pouvons poser comme principe qu'il faut respecter la volonté des parties, lorsqu'elle est clairement exprimée. Ici, comme en matière de testament, de donation, de vente, de louage, l'on doit s'efforcer de dégager la volonté de l'auteur de l'acte. En matière de soulte donc, il faut encore appliquer l'article 1156 du Code civil et « rechercher quelle a été la commune intention des parties contractantes ». La doctrine d'ailleurs comme la jurisprudence (v. Cassation, 1er juin 1853 ; S., 53, I, p. 503 ; D., 53, I, p 182) sont unanimes à reconnaître cette règle. Donc, si les copartageants décident que la soulte s'imputera sur les meubles ou sur les immeubles, il n'y a, d'une façon générale, aucune raison pour ne point suivre leur volonté, et le droit de 2 ou 4 0/0 sera, selon les cas, applicable.

Mais bien peu souvent les parties auront eu cette précaution. A moins que le notaire rédacteur de l'acte ne les ait guidés, et n'ait appelé leur attention sur ce

point, presque toujours elles seront muettes sur l'imputation de la soulte. Ignorantes des principes de la loi civile, et encore plus de la législation fiscale, elles s'en remettent confiantes pour la liquidation des droits, à la sagesse, et aux connaissances des agents du Fisc. Mais alors comment devront procéder ceux-ci ? Devront-ils perçevoir le droit le plus avantageux au Trésor, ou bien au contraire, appliquer le tarif le plus faible, et servir ainsi les intérêts des parties ? C'est à cette seconde solution que l'administration, depuis déjà fort longtemps, s'est arrêtée en proclamant que l'imputation devrait toujours se faire de la manière la plus favorable aux parties. L'instruction 342 (1) vieille déjà de plus de soixante ans, reste néanmoins en vigueur. « Il est reconnu, dit-elle, qu'en fait de partage de succession, la part d'un héritier est une portion de tout ce qui compose l'hérédité indistinctement, et qu'elle peut consister en totalité en immeubles, comme en meubles, en créance ou enfin en rentes sur l'État. Il en résulte, que la soulte payée ne peut être considérée comme ayant plutôt pour objet l'acquisition d'un excédent d'immeubles, que celle d'aucune autre espèce de biens comprises dans ce lot. Les dispositions de l'article 1256 du Code civil qui veut que les imputations de paiement soient toujours faites de la manière la plus avantageuse au débiteur, ne peut laisser aucune incertitude sur la fixation des droits d'enregistrement à percevoir sur la soulte dont il s'agit. La loi du 22 frimaire an VII, ayant établi une différence dans la quotité des droits dont chaque nature de biens est passible, il est conforme à l'intention de la loi, que le retour soit imputé d'abord sur l'espèce de biens qui est exempte de tous droits, puis sur celle qui est frappée de la fixation la plus

(1) Cette instruction est rapportée par Garnier, v. Partage.

faible, et ainsi de suite jusqu'à la plus élevée. » (Instruction de l'administration n° 342). La jurisprudence en plusieurs circonstances, a d'ailleurs reconnu ces règles en les appliquant. (Voir Cassation, 6 mars 1843 ; De Préval ; S., 43, I, 334. Tribunal de Saint-Quentin, 22 mars 1895 ; *Revue de l'Enregistrement*, n° 1723.)

Qu'il nous soit permis de prendre un exemple pour faire application de ces principes. Nous supposons un cohériter, dont le lot est grevé d'une soulte de 8000 francs, la part qui lui est attribuée est de 1.000 francs en numéraire, de 2.000 francs de rentes sur l'Etat, de 200 francs, de marchandises neuves, de 800 francs de créance, de 1.500 francs de meubles, enfin de 10.000 francs d'immeubles ; les droits seront ainsi liquidés :

1° Numéraire . .	1.000 fr.	Droits gratis.	
2° Rentes. . . .	2.000	Droits gratis.	
3° Marchandises neuves détaillées.	200	Droits à 0 50 0/0 .	1 fr.
4° Créances . . .	800	Droits à 1 0/0. .	8
5° Meubles . . .	1.500	Droits à 2 0/0. .	30
6° Immeubles (1) .	2.500	Droits à 4 0/0. .	100
	8.000 fr.	Droits	139 fr.
		Décimes. . . .	34 75
	Total des droits perçus.		173 75

D'après l'exemple précédent, nous voyons que la soulte payable en numéraire et en rente sur l'État n'est assujettie à aucun droit, à la condition toutefois qu'elle soit acquittée de suite. Si elle est payable à terme, il y a obligation, et le droit de 1 0/0 en principal serait exi-

(1) Quand, dans un Partage, l'un des héritiers grevé d'une soulte paie celle-ci avec un immeuble qui lui est propre, il est dû, indépendamment du droit de 4 0/0 sur le montant de la soulte, le droit de 7 0/0. La raison en est qu'il est censé avoir acquis les biens à lui échus par le partage dès l'origine de l'indivision, tandis qu'il n'aliène, seulement au jour du Partage, l'immeuble par lui donné en paiement de la soulte. La concomittance entre l'acquisition et l'aliénation n'existant point, les deux droits sont dus. (Voir *Revue de l'Enregistrement* 1911, article 5201, et le jugement de Toulouse du 21 juillet 1910).

gible (1). Si la soulte porte sur des marchandises neuves, elle est tarifée au droit de 0 fr. 50 0/0 avec décimes, lorque celles-ci sont estimées articles par articles ; la taxe, dont elles seraient passibles, serait au contraire de 2 0/0 avec décimes dans le cas contraire : souvent enfin la soulte sera imputée sur des actions ou des obligations françaises ? Si ces titres acquittent la taxe annuelle de transmission, leur cession ne peut donner lieu à aucun droit. Mais s'ils ne peuvent être transmis que par voie de transfert sur les registres de la société, le droit de 0 fr. 75 0/0 est certainement exigible.

Depuis quelques années les capitalistes français, soit par l'appât d'un intérêt élevé, soit plus confiants dans le crédit des autres nations que dans celui de la France, se plaisent à garnir leurs portefeuilles de valeurs étrangères. Il y a peu de gens fortunés en France qui n'aient point en mains quelques titres russes, anglais ou suisses. Au cas où la soulte porterait sur de telles valeurs, quels seraient les droits à percevoir ? Une distinction tripartite nous semble nécessaire. S'il s'agit de rentes dues par les gouvernements étrangers, le droit sera de 1 0/0 ou de 2 0/0 selon que celles-ci seront amortissables ou perpétuelles. S'il s'agit d'actions de sociétés étrangères cotées à la Bourse, et par conséquent assujetties à la taxe annuelle de transmission, l'imputation de la soulte ne donne lieu à aucun droit. Si elles ne figurent pas sur le tableau officiel, l'imputation donne ouverture au droit de 0 fr. 75 0/0 avec décimes. Enfin, la même solution s'impose pour les obligations étrangères. Selon qu'elles sont cotées ou non, elles sont passibles d'aucun droit ou du tarif de 1 0/0 comme cessions de créance. Le même droit serait exigible, si l'imputation porte sur des effets négociables.

(1) Cassation, 5 mai 1840 ; De Sasseray ; S., 40, I, p. 537.

Il n'est jamais dû aucun droit, au cas où la soulte est imputable sur des rapports (1). Ceux-ci font partie en effet de la masse indivise, et d'autre part le cohéritier est censé les tenir du de cujus lui-même.

L'administration a d'ailleurs émis la prétention qu'une soulte ne saurait jamais être imputée sur des rapports en moins prenant. Elle se base, pour soutenir cette thèse, sur un arrêt de Cassation du 1er juin 1853 (2) et prétend que les parties ont renoncé à imputer la soulte sur le rapport, lorsqu'elles déclarent que celui-ci est fait en moins prenant, c'est à dire en dehors de la masse partageable. Bien que cette théorie soit habile, et procède d'une grande subtilité, il nous semble qu'elle ne peut se soutenir en présence même des agissements de l'administration. Celle-ci en effet, pour déterminer la masse active de succession qui doit être partagée, et qui en conséquence est passible du tarif de 0 fr. 20 0/0, ne manque pas, comme nous l'avons vu, d'y comprendre les rapports en moins prenant. Dès lors, il nous semble bien difficile de faire disparaître ceux-ci lorsqu'il s'agit de soulte.

Telles sont les solutions suivies en matière d'imputation de soulte. Reste à en connaître la valeur juridique.

Il est d'abord, il nous semble, inutile d'insister sur le caractère très libéral de la solution de l'administration. Critiquée à outrance dans certains milieux, elle est souvent accusée de prendre trop dans la poche du contribuable, et de l'accabler outre mesure. La solution que nous venons d'exposer prouve assez combien ces dires sont dénués de fondement ; il aurait été facile au Fisc de retourner la règle à son profit, et d'imputer la soulte sur les valeurs qui payeraient le

(1) Voir Cassation, 27 avril 1858 et 11 décembre 1855.
(2) S., 53, I, 503.

droit le plus fort, dans le cas de silence de la part des parties. Néanmoins, il a renoncé à l'idée de s'enrichir au détriment du cohéritier, qui quelques mois, peut-être quelques jours auparavant, lui a déjà versé les droits progressifs de mutation par décès, édictés par la loi du 25 février 1901, augmentés par la loi de Finances de 1910.

Cependant l'article 1256 semble être une base bien peu solide pour y asseoir la règle de l'imputation des soultes de la manière la plus favorable aux parties. Voyons ce que dit cet article : « Lorsque la quittance ne porte aucune imputation, le paiement doit être imputé sur la dette que le débiteur avait, pour lors, le plus d'intérêt d'acquitter, entre celles qui sont pareillement échues ; sinon, sur la dette échue, quoique moins onéreuses que celles qui ne le sont pas. » La loi, comme on le voit, suppose plusieurs dettes existantes. Or, ici, il n'y en a qu'une seule, et toute la question est de savoir à combien elle s'élèvera.

L'on a essayé de justifier la théorie de l'administration, en faisant intervenir la volonté présumée des parties. L'intention est louable, maisle résultat encore ici nous semble médiocre. Comment peut-on en effet arguer d'une « idée présumée » puisque par ce fait même qu'elle est présumée on ne la connaît point ? D'ailleurs combien de gens ignorent qu'un droit particulier soit dû à l'occasion de retours de lots ?

Comme le fait remarquer M. Wahl (1) « la solution la plus juste serait peut être celle qui admettrait une imputation proportionnelle de la soulte sur toutes les valeurs comprises dans le lot du débiteur de la soulte : l'attribution ayant lieu en bloc aux deux titres mélangés de vente et de partage, les parties doivent être réputées avoir fait cette attribution mixte sur

(1) Voir Wahl. *Droit fiscal*, t. I, p. 500.

chacune des valeurs du lot. C'est évidemment ainsi qu'on résoudrait en droit civil la question, notamment s'il s'agissait de déterminer pour quelle portion de la soulte les immeubles compris dans ce lot sont soumis au privilège des copartageants. » Néanmoins, la législation fiscale a tenu à prolonger dans sa sphère les principes généraux du Code, qui sont toujours des plus favorables au débiteur. En somme, l'on peut dire que la solution de l'administration est des plus équitable.

Des doutes se sont élevés pendant longtemps sur la question de savoir si le domaine de l'instruction 342 pouvait s'étendre aux soultes dont est grevé, dans les partages de sociétés, le lot de l'un des associés. La Direction générale de l'Enregistrement, consultée à maintes reprises, s'est montrée hésitante voulant tantôt interpréter restrictivement l'instruction 342, tantôt au contraire profiter du vague de ces termes, pour y faire rentrer tous partages quels qu'ils soient. Avant 1885, c'est cette dernière solution qui semblait devoir l'emporter dans son esprit. Bien que spéciale aux soultes de partage de succession et de communauté, l'instruction 342 pouvait, d'après l'administration, s'appliquer aux partages de sociétés aucune disposition spéciale de ce document ne les excluant de sa sphère. Mais, le 22 juin 1885, la Cour de cassation appelée à casser un jugement qui avait refusé d'étendre aux sociétés les règles de la fameuse instruction, confirma au lieu de l'infirmer la manière de voir des premiers juges : « Écrite pour les soultes de successions, disait le conseiller Voisin dans le rapport qui a précédé l'arrêt du 22 juin 1885 (1), l'instruction doit être restreinte dans son application aux soultes dont il s'agit ; elle le dit en termes exprès, et il est en outre conforme à tous

(1) Rapporté par Maguéro, V° Société, n° 326.

les principes en matière d'enregistrement, de ne pas étendre les principes posés pour un cas déterminé au delà des termes fixés par la loi elle-même. » Dès lors, il eut été bien difficile à l'administration de ne point suivre les vues de la Cour suprême, et de persister dans sa théorie première. Aussi l'instruction 2718, § 6, recommandait-elle à tous les agents de restreindre la portée de l'instrution 342 qui, à l'avenir, ne devait plus s'étendre aux partages de sociétés. Mais en 1891 il y eut un nouveau revirement, et il fut admis, alors, par une jurisprudence (1) qui n'a plus varié, et qui semble solidement établie, que la règle de l'imputation de la soulte de la manière la plus favorable aux parties doit s'appliquer à tous partages véritables. qu'ils proviennent d'une succession ou d'une société, à l'exclusion toutefois des licitations. Cette nouvelle jurisprudence a été portée à la connaissance de tous les agents par une solution de la Direction générale du 9 mai 1894.

Tels sont les développements que nous avions à fournir sur l'imputation de la soulte. L'on voit que d'une façon générale, et à défaut de stipulation expresse des parties, « la Régie reconnaît qu'elle doit être imputée de la manière la plus favorable aux parties c'est à dire en premier lieu sur celles des valeurs comprises dans le lot du débiteur de la soulte qui donnent lieu au tarif le moins élevé. C'est seulement si ces valeurs sont inférieures à la soulte, que le surplus est imputé sur les valeurs venant immédiatement ensuite dans l'échelle des droits (2) ».

Tant il est vrai que le droit fiscal adopte les théories du droit civil, et se montre avec lui favorable à la cessation de l'indivision, et à la libération du débiteur.

(1) Voir en cens jugement du tribunal de Compiègne du 14 mars 1894.
(2) Voir Wahl. *Droit fiscal*, I, p. 499.

CHAPITRE III

De la Compensation des soultes

Dans un partage entre plusieurs cohéritiers, il peut arriver que l'un d'eux, dont le lot est grevé d'une soulte, soit lui-même appelé à en recevoir une autre. La question se pose alors de savoir quelle somme constituera la base de la perception.

Faisons appel aux données du droit civil ; l'article 1290, alinéa dernier, déclare : « Qu'en cas de compensation, les deux dettes s'éteignent réciproquement jusqu'à concurrence de leur quotité respective ». Transportant ces principes en droit fiscal, nous dirons, au cas où il ne s'agit que de biens français, qu'il faut faire compensation de toutes les soultes reçues et payées par un même cohéritier, et ne frapper du droit de mutation que l'excédent de la valeur donnée, qui seul représente l'inégalité des parts (Cassation, 21 juillet 1851) (1).

Mais, il peut se faire que la masse à partager comprenne des immeubles, ou des meubles, ayant une assiette corporelle dans des pays autres que le nôtre. Ces biens n'ayant pas payé le droit de mutation par décès en France, il faut tenir compte de cette exemption pour la liquidation du droit de soulte. Dès lors, on ne peut les confondre avec les valeurs françaises, qui

(1) Voir Cassation, 1851, S., 1re partie, p. 617.

ont déjà supporté les tarifs de la loi du 25 février 1901, modifiés par ceux de la loi de finance de 1910. Il convient, par suite, de faire deux masses bien distinctes ; l'une comprenant exclusivement les biens français, l'autre les étrangers, et si, par l'effet du partage, l'un des cohéritiers reçoit un excédent de biens français, et l'autre de biens étrangers, il y a lieu de faire abstraction de ces derniers, pour la liquidation du droit de 0 fr. 20 0/0, et de percevoir le droit de soulte sur tout ce qui excède la part de l'attributaire dans la masse des biens français (1).

Mais notons en passant, que ces solutions ne sauraient nullement s'appliquer aux valeurs mobilières étrangères. Celles-ci ont, en effet, acquitté le droit de mutation concurremment avec les biens français; il convient donc, dans le partage, de les assimiler complètement à eux, et par suite de ne les frapper que du droit de partage (2).

Nous pouvons donc, sauf le cas d'ailleurs assez rare, où la masse active comprend des immeubles situés hors de France, poser le principe de la compensation des soultes. L'administration a d'ailleurs étendu cette solution très libérale, au cas où l'un des copartageants dont le lot serait grevé d'un retour, recevrait d'un autre une rente viagère. Malgré le caractère aléatoire que revêt un tel contrat, la Régie considère que les deux indices de la soulte se rencontrent en lui : à savoir la diminution du patrimoine de celui qui doit, et l'enrichissement de la part du créancier : en conséquence, elle décide qu'il y a lieu de compenser la valeur de cette rente viagère évaluée par les parties, conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII,

(1) Voir *Revue de l'Enregistrement* de 1908, article 4514.
(2) Voir Cassation, 28 janvier 1880 ; S., 1881, 1re partie, p. 479, affaire C. Scott.

avec les soultes dont le bénéficiaire peut être grevé d'autre part, pour n'asseoir le droit de mutation que sur l'excédent de valeurs dont il sera reliquataire.

CHAPITRE IV

De la plus value des lots

Nous n'avons étudié jusqu'ici, que les cas, d'ailleurs les plus fréquents, où les parties ont fixé les soultes dues aux cohéritiers les moins prenants, pour compenser l'inégalité de leurs lots. Mais les choses ne se présentent point toujours sous cet aspect facile. Souvent les parties, soit par le désir d'éviter le droit de mutation, soit parce qu'elles pensent réellement avoir établi l'égalité la plus complète dans les lots, restent muettes sur la question des soultes, bien que les lots soient de valeurs différentes. Faut-il alors s'en tenir à l'apparence, ou bien au contraire, convient-il de rechercher l'exacte valeur qui est attribuée à chacun ? En d'autres termes, peut-on, en s'attachant exclusivement à l'aspect extérieur de l'acte, écarter toute idée de soulte, ou bien, au contraire, est-il nécessaire de déterminer la plus value dont bénéficie un lot, pour le frapper du droit de mutation ? Aucun doute sérieux ne peut exister ; le fisc, trop souvent frustré, a le droit de rechercher l'opération exacte faite par les parties, sans s'attacher à leur déclaration plus ou moins mensongère. Et il dispose pour atteindre son but de deux moyens : 1° de la contradiction dans leurs aveux ; 2° de l'expertise. La Jurisprudence a d'ailleurs ratifié cette manière de voir dans un jugement du tribunal de Montluçon du 10 août 1888, confirmé par un arrêt de

la Cour de cassation du 13 janvier 1890. Au cas d'ailleurs où la soulte stipulée serait insuffisante, il nous semble que les droits de l'administration seraient les mêmes. Mais celle-ci doit supporter les frais d'expertise, si l'estimation n'excède pas 1/8 du prix énoncé au contrat, et le droit simple est alors seul dû sur le supplément d'estimation. Ce huitième devra être calculé sur la soulte, et non sur le montant de l'actif partagé. S'il n'y a point de stipulations de soultes, les frais incombent aux parties qui encourent le droit en sus.

Supposons donc une soulte exprimée et une plus value.

Plusieurs cas peuvent se présenter. Elles peuvent d'abord être égales, c'est à dire qu'en comparant la part héréditaire du copartageant dans l'actif à distribuer, avec le montant de l'attribution faite à l'un des cohéritiers, le chiffre ainsi trouvé peut représenter exactement celui de la soulte. Aucune hésitation n'est possible. Le droit sera liquidé d'après la déclaration des parties, puisqu'elle est exacte, et en rapport avec la réalité. Ce sera l'hypothèse où par exemple deux héritiers ayant à se partager une succession de 40.000 francs, l'un reçoit des biens pour 10.000 francs, et l'autre pour 30.000 à charge de verser une soulte de 10.000 francs à son coayant-droit.

Mais, seconde hypothèse, la plus value peut être supérieure à la soulte. Supposez que, dans l'exemple précédent, le premier des héritiers ne reçoive que 5.000 francs alors que le second touche 35.000 francs, à charge de ne reverser que 10.000 francs. Le droit de soulte sera dû alors non point sur 10.000 francs, somme exprimée dans l'acte, mais sur 15.000 francs, différence entre l'attribution qui est faite à l'héritier, et la part héréditaire à laquelle il a droit. Enfin, un dernier

cas peut se présenter ; mais nous nous hâtons de dire qu'il sera très rare en pratique. C'est celui où la soulte exprimée est supérieure cette fois à la plus value. Supposez, pour un instant, que dans l'exemple antérieur la première des deux personnes reçoive un immeuble de 10.000 francs, que l'autre en prenne un de 30.000 francs à charge de payer une soulte de 15.000 francs. C'est sur ce chiffre que le droit de soulte doit être liquidé, et non sur celui de 10.000 francs représentant la plus value de l'attribution par rapport à la part héréditaire. D'ailleurs, aucune réclamation contre les prétentions de la Régie ne saurait être accueillie. Ce sont les parties qui ont fixé le chiffre de la soulte ; c'est à elles uniquement qu'elles doivent s'en prendre, si un droit de mutation trop élevé leur révèle que la soulte en question est trop forte.

En résumé, transportant en cette matière les règles fiscales applicables aux échanges, nous dirons que le droit de soulte doit-être perçu soit sur la soulte elle même, soit sur la plus value, selon que celle-ci est plus forte que celle-là, ou réciproquement. Les droits doivent donc toujours être liquidés de la façon la plus favorable au Trésor.

CHAPITRE V

Des dispositions formant soultes

Nous connaissons actuellement la définition de la soulte, nous savons en quoi elle consiste, et de quel tarif elle est frappée. La question que nous nous proposons d'aborder est celle des dispositions qui peuvent constituer des soultes. Celles-ci peuvent, en effet, être imposées à un cohéritier sans être formellement exprimées. Et cependant, l'administration a besoin d'être fixée pour les imposer en conséquence. De là, la nécessité pour les agents du fisc de connaître les cas où le droit de 2 0/0 ou de 4 0/0 sera exigible.

Un premier point est d'abord à élucider : supposons une succession ab intestat échue pour plus de simplicité à trois enfants légitimes : Primus, Secundus, Tertius. Conformément à l'article 745 du Code civil « ils succèdent par égales portions et par tête » étant tous au premier degré, et appelés de leur chef. Chacun a donc droit au tiers. Il n'y a aucune difficulté jusqu'ici. Mais, les biens qu'ils sont appelés à recueillir n'ont point été acquis par le de cujus en bloc. C'est à la suite d'événements différents, qu'il est devenu propriétaire de chacun d'eux. Les uns lui provenaient de la sucession de son père, d'autres de celle de sa mère, d'autres enfin ont été achetés par lui-même. Convient-il alors de percevoir le droit de soulte, lors du partage de l'actif

successoral, si Primus, l'un des enfants, reçoit des biens de telle origine (lui provenant de sa grand'mère) en plus grande quantité que son frère Secundus, quitte à ce dernier à égaliser son lot, en prenant d'autres biens (par exemple dans la masse qui provient de son aïeul paternel) ?

L'administration décide. avec raison, croyons-nous, que le droit de 0 fr. 20 0/0 est seul exigible et, qu'il n'y a pas lieu de considérer comme soulte de semblables dispositions. La question a d'ailleurs été portée à maintes reprises devant la Cour de cassation, mais toujours la Cour suprême a ratifié la solution de la Régie. « Attendu, porte un arrêt du 29 août 1843 (1) que nulle disposition de la loi n'interdit aux propriétaires indivis de plusieurs immeubles, de quelque manière que la copropriété leur soit advenue, la faculté de les réunir en une seule masse, pour en faire le partage entre eux par une seule et même opération ; que le receveur de l'Enregistrement, auquel un pareil partage est présenté, n'est pas fondé à le scinder en autant de parties distinctes qu'il y a de biens d'origines diverses, pour considérer ces parties comme autant de partages particuliers, et calculer les soultes que produirait chacun d'eux ; que le seul droit appartenant dans ce cas à l'Enregistrement est de vérifier si, pour masquer les soultes résultant réellement de l'opération totale, les parties n'auraient pas fait figurer dans la masse à partager des biens appartenant à certaines d'entre elles, et à l'égard desquels par conséquent aucun partage ne peut intervenir. » C'est qu'en effet, de l'aveu même de la jurisprudence, aucune loi ne décide qu'il y ait autant de partages que de biens d'origines différentes (2). Il n'y a qu'une seule division de biens, et

(1) Voir Sirey, 1844, I, p. 45.
(2) Voir Cassation, 6 mars 1844 ; S., 1844, I, 208.

chaque cohéritier ne recevantqu'une valeur égale à sa portion virile, il est impossible en équité de lui faire supporter un droit de mutation. D'ailleurs la jurisprudence est revenue maintes fois sur cette idée, et il paraît aujourd'hui nettement établi, que le droit de soulte ne peut être perçu que dans le cas où tous les biens de la masse étant épuisés, le lot de l'un des cohéritiers fait ressortir en sa faveur une plus value par rapport aux autres. Peu importe les biens qui le composent, la jurisprudence n'envisage que le résultat de l'opération.

La Cour suprême a eu l'occasion d'appliquer souvent ces principes en matière de communauté. Ainsi, il a été décidé que si une veuve commune en biens et légataire d'un quart en propriété, et d'un quart en usufruit de la succession de son mari, recevait pour toute attribution dans la communauté et la succession un immeuble propre au défunt, le droit de 0 fr. 20 0/0 était seul exigible(1). A l'inverse le droit de soulte serait au contraire dû en cas de partage inégal d'un immeuble entre deux acquéreurs, lorsque ceux-ci l'ont acheté conjointement. Le tribunal de la Seine a d'ailleurs appliqué cette règle à une acquisition faite en commun par deux époux mariés sous un régime exclusif de communauté (2). Toutefois la décision de ce tribunal devrait être écartée, si, dans l'acte primitif, les acquéreurs se réservaient le droit de déterminer ultérieurement la part de chacun d'eux dans l'immeuble acheté.

Nous en arrivons après ces quelques développements à une question des plus importantes et des plus pratiques : celle du paiement des dettes. Souvent, très souvent même, il est stipulé que l'un des cohéritiers

(1) Voir Cassation, 4 janvier 1865, I, 96. Rapporté par Maguéro.
(2) Tribunal de la Seine, 15 juin, 1872.

qui reçoit une part d'immeubles plus forte que les autres devra acquitter la totalité des dettes. Y a-t-il soulte dans ce cas ?

Après bien des hésitations, et de nombreuses controverses, la perception du droit de soulte avait fini par l'emporter dans notre ancienne jurisprudence : Bosquet, dans son *dictionnaire des domaines* V°, Partage, § 3, n° 9, cite un exemple et explique la solution qui l'emporte : « Trois frères, dit-il, ont à partager également des immeubles de valeurs de 30.000 livres et il est dû 6.000 livres sur ces biens soit en argent, soit en rentes constituées ; il revient donc jusqu'à concurrence de 10.000 livres de fonds à chacun sous la condition de payer 2.000 francs de dettes ; au lieu de s'arranger ainsi l'un prend pour 14.000 livres de fonds, et il en reste pour 8.000 livres à chacun des deux autres ; au moyen de quoi le premier se charge d'acquitter les dettes et d'en libérer ses frères ; il ne serait pas juste d'exiger le droit de centième denier sur le prix de 6.000 francs qu'il est tenu de payer à la décharge de la succession. Il en confond un tiers en sa personne, et il ne doit le droit que sur le pied de 4.000 francs, qui est la juste concurrence de ce qu'il a d'immeubles, au delà de ce qui devait lui revenir par un partage égal : chacun de ses frères est censé lui abandonner pour les 2.000 livres qu'il payera en leur acquit et le centième denier n'est dû que de cet objet (1) ».

La jurisprudence moderne n'a fait que continuer ces traditions. Chaque cohéritier ayant droit a une quote-part dans les biens de la succession, à charge par lui de contribuer proportionnellement aux dettes, il s'en suit que, si l'un d'eux reçoit une portion plus considérable de biens, à la condition de payer plus que sa part

(1) Citation de Bosquet, rapporté par Garnier, V° Partage.

dans le passif, il y a soulte passible du droit proportionnel pour la fraction du passif dont il n'était pas tenu. La Cour de cassation, dans un arrêt du 6 thermidor an XII (1) a consacré ces principes : « Attendu, dit-elle, que chacun des copartageants dans la succession était saisi d'une portion égale de biens qui composaient la succession, à la charge de payer une partie correspondante des dettes ; et que, si un héritier prend une portion plus considérable des biens, sous la condition de payer une plus forte partie de la dette de la succession, c'est véritablement une cession d'une portion d'immeubles de la part des cohéritiers qui l'abandonnent, et de la part de celui qui l'a paye de ses deniers, une acquisition, jusqu'à concurrence d'une partie de dettes dont il n'était pas tenu à l'ouverture de la succession, et qui serait demeurée à la charge de ses cohéritiers, s'ils ne lui eussent cédé une quotité de biens qui leur revenaient. » La Cour appelée à se prononcer en matière de partage de communauté a confirmé sa jurisprudence : « Attendu, porte un arrêt du 13 août 1850 (2), qu'aux termes des articles 1467, 1474 et 1482 du Code civil les biens meubles et immeubles de la communauté se partagent par moitié entre les époux ou ceux qui les représentent, et que les dettes sont à leur charge dans la même proportion ; que cette règle n'est point modifiée par l'article 1483 du Code civil qui a seulement pour but d'assurer à la femme le droit de n'être contrainte au payement des dettes, que jusqu'à concurrence de de son émolument ; qu'il suit de là qu'au moment de la dissolution de la communauté, et lorsqu'elle est acceptée par la femme, chaque époux est propriétaire par lui ou par ses héritiers de la moitié des biens de cette commu-

(1) S., 1804, 2, 328.
(2) Cassation, 13 août 1850 ; S., 1850, I, p. 688 ; Instruct., 1875.

nauté, et tenu de la moitié des dettes ; que si, par l'événement, il lui est attribué dans les biens une portion plus forte, cette inégalité se compense par un retour ; que ce retour est soumis par la loi du 22 frimaire aux droits dus par les ventes de biens meubles et immeubles ; qu'il importe peu que la soulte se paye directement aux copartageants, ou qu'elle se paye en leur acquit aux créanciers, envers lesquels ils sont personnellement obligés ; que cette soulte n'en est pas moins le prix de la transmission qui s'est opérée, au profit de l'un des copartageants des biens qui excédaient la part qui devait lui revenir dans l'actif de la communauté. »

Les tribunaux secondaires sont d'ailleurs en parfait accord avec la Cour de cassation. Voir notamment Vendôme, 29 juillet 1842 (1) ; Blois, 21 août 1845 (2) ; Caen, 11 mars 1896 (3) ; Bordeaux, 23 février 1870 ; Mirande, 30 novembre 1904 (4).

La doctrine est également, en cette matière, unanime à reconnaître que le droit de soulte est dû dans ces circonstances, M. Demolombe, pour ne citer que lui, écrit dans son *Traité du Droit civil* (T. 17 n° 270) cette phrase qui ne laisse aucun doute : « Il faudrait considérer comme une soulte la charge qui serait imposée à l'un des cohéritiers, qui aurait dans son lot plus de biens en nature à charge de payer dans les dettes de la succession la part afférente à ses cohéritiers, ou à quelques-uns d'entre eux (5) ».

Telle est, à l'heure actuelle, la théorie solidement

(1) Voir *Journal de l'Enregistrement*, n° 13077, § 4.
(2) — — — n° 13865.
(3) — — — n° 1225.
(4) — — — n° 3877, v. également en matière de partage de communauté, Troyes, 30 mars 1904. *R. E.*, n° 3648. V° Maguéro, V° Partage, n° 329.
(5) Voir également Championnière et Rigaud, n° 2687.

établie, et suivie par l'administration de l'Enregistrement. Est-elle juridique, et en rapport avec les principes du Code civil ? Il est permis d'en douter. Que l'on soit partisan de l'effet déclaratif, ou translatif du partage, cette doctrine nous semble en effet erronée. Si, en effet nous adoptons la fiction de l'article 883 du Code civil, il est impossible de décider que le copropriétaire qui reçoit plus que les autres, à charge de payer une plus forte part de dettes, acquiert une propriété quelconque ; la fiction de l'effet déclaratif englobe l'actif comme le passif. Est-on partisan au contraire de l'effet translatif ? le droit de soulte est encore incompréhensible (1). Sans doute, le cohéritier, chargé de payer les dettes, a reçu une plus grande part de la succession que les autres. Il est certain qu'il a plus augmenté son patrimoine. Mais, par contre, rationnellement, les autres, étant déchargés de tout le passif qui aurait dû leur incomber, s'enrichissent, eux aussi, d'une part égale. Logiquement, ne conviendrait-il pas de dire qu'il y a soultes réciproques, mais égales ? Or nous avons vu au chapitre précédent que dans ce cas le droit de mutation ne pouvait être dû que sur la différence des avantages recueillis. Celle-ci étant nulle le droit à percevoir devrait être aussi réduit à néant, et le droit de 0 fr. 20 0/0 devrait seul être exigible.

L'administration a-t-elle une excuse pour soutenir une telle théorie qui paraît si peu fondée? Nous le croyons, nous dirons même que celle-ci, était nécessaire. Exempter de tout droit de mutation l'héritier qui reçoit plus que les autres sous prétexte qu'il prenait charges des dettes grevant la succession, eut été favoriser la fraude et frustrer le Trésor.

Il eut été trop facile en effet à un cohéritier avantagé

(1) V. Brault, *De l'effet déclaratif du Partage en droit fiscal.*

d'échapper au droit de soulte dû sur la plus value de son lot par rapport aux autres, en prétendant que celle-ci était absorbée par les dettes qu'il avait à payer. D'ailleurs, dans la réalité, si un héritier consent à liquider les dettes du défunt indépendamment de toute plus value reçue dans son lot il y trouve toujours, ou plutôt espère y trouver un avantage personnel, soit qu'il se propose de les contester, soit qu'il compte avoir la chance de les prescrire. C'est donc avec juste raison, que l'administration réclame le droit de soulte, puisque dans la plupart des cas il y a avantage.

Ce n'est pas uniquement la contribution inégale dans les dettes qui peut déterminer le droit de mutation. Toute charge imposée inégalement l'entraîne, et la jurisprudence d'ailleurs offre de très nombreuses applications de ce principe. Supposons que dans un partage l'un des cohéritiers soit seul chargé de supporter l'usufruit d'un tiers, pendant que les autres lots, d'une valeur égale, en sont dispensés. Le droit de soulte sera dû sur ce qui excède la part virile du copartageant dans la valeur de cet usufruit (Charolles, 22 mars 1845) (1), à moins que l'on n'ait tenu compte de cette charge dans l'estimation des biens ; mais ce sera à l'administration à prouver l'existence de la plus value, quand elle ne ressort pas des évaluations contenues dans l'acte et quand il n'y a pas stipulations de soulte. De même, au cas ou toutes les valeurs de la société d'acquêts et de la succession du mari sont abandonnés à la femme, à charge de payer toutes les dettes et tous les legs, le droit de soulte sera dû sur tout ce dont elle n'était point tenue. Même solution, au cas où un héritier dans le lot duquel est entré un immeuble grevé d'une rente perpétuelle, est seul chargé de la rente

(1) Voir *J. E.*, nº 13725.

à la condition toutefois que l'immeuble ait été estimé sans déduction du capital de cette rente et sans que l'attributaire ait prélevé une somme d'argent égale au capital de la rente. Dans ce cas le droit sera dû sur la part contributive des autres héritiers sur le capital de la rente.

Enfin, il est encore reconnu que le droit de soulte est exigible lorsque la succession se compose d'immeubles situés en France et à l'étranger, et que les lots sont inégaux quant aux biens français, bien qu'étant égaux par rapport à la masse totale. Nous avons eu l'occasion au chapitre III de cette 2e partie d'indiquer les motifs de cette solution. Il est inutile d'y revenir, étant donné surtout que la jurisprudence n'a jamais varié à cet égard (1).

Telles sont, tracées dans leurs grandes lignes, les hypothèses multiples, comme on le voit, où le droit de soulte est exigé, bien que les parties n'aient point prévu le retour de lot par une clause expresse de l'acte de partage. Il reste toutefois un cas des plus délicats à étudier, et que nous avons réservé pour la fin de ce chapitre, parce que, précisément, nous croyons utile de lui consacrer une plus grande place dans nos développements. Supposons, qu'en plus de sa part, un héritier reçoive une certaine somme à charge par lui de payer les dettes. Y a-t-il attribution d'une part supérieure à ses droits, ou simplemeut mandat?

L'intérêt de la question apparaît immédiatement au point de vue de l'Enregistrement. Est-ce une simple procuration? le droit fixe de 3 fr. 75 est seul exigible. Y a-t-il au contraire, plus-value ? le droit proportionnel de soulte sera dû. Quel est le criterium de la distinction ? Beaucoup de systèmes ont été proposés. Nous croyons que le meilleur est indiqué par MM. Cham-

(1) Voir Cassation, 8 décembre 1840, S., 41, I, 56 et 15 juin 1847. ; S., I, 625.

pionnière et Rigaud (1) « Si la chose que (l'héritier) reçoit (disent-ils) doit être vendue par lui pour le prix être employé partie en acquittement des dettes mises à sa charge, partie pour le remplir de ses droits héréditaires, il n'y a pas soulte. Il n'est alors que le mandataire de ses cohéritiers, les sommes qu'il paye font partie de la succession, il ne conserve rien au delà de sa part ». La grande différence qui existe en effet entre le cessionnaire et le mandataire c'est que le premier peut à son gré vendre ou conserver les biens, tandis que le second est obligé d'en réaliser le prix pour désintéresser les créanciers. Le premier est propriétaire des biens et peut en disposer à sa guise, le second en est pour ainsi dire dépositaire et doit employer leur valeur au paiement des dettes. De plus, le mandat est, de sa nature, révocable, et oblige celui qui en est chargé à rendre compte. Si donc l'héritier, qui reçoit un bien à charge de payer le passif, est dispensé de rendre compte de sa gestion à ses cohéritiers, le droit de soulte doit être perçu. C'est donc, comme on le voit, une question d'interprétation de la volonté des parties, que le receveur d'Enregistrement devra résoudre, question d'autant plus délicate et difficile à solutionner, que les agents du Fisc auront à compter avec les formules variées et ingénieuses dont les parties se seront servies pour dissimuler la cession.

La jurisprudence, cependant, en cette matière, a posé diverses solutions qui semblent admises par tout le monde aujourd'hui. Elle décide notamment « qu'il y a mandat lorsque, dans un partage, l'on abandonne à l'un des cohéritiers une somme qu'il doit avec mandat spécial et expresse de l'employer à l'acquittement de dettes excédant sa part contributive dans le passif » (Rapporté par Garnier, Partage, n° 12419). De même, « il y a mandat

(1) Championnière et Rigaud. Droits d'enregistrement, n° 2681.

au cas d'attribution à un cohéritier d'une créance égale au montant des dettes qu'il doit payer au delà de sa part » (même référence). Même solution au cas où un mari est chargé, avec le prix des immeubles acquis de la communauté, de payer les dettes de celle-ci ; de même, le droit fixe est seul exigible lorsque, avant tout partage, l'un des cohéritiers prélève une part d'actif égale au passif avec charge de l'acquitter. (Même référence).

Au contraire, il y a soulte et le droit de mutation est exigible « lorsque l'un des copartageants se charge, à ses frais, de recouvrer les créances comprises dans le lot de ses copartageants dont l'un est mineur, et de leur en payer le montant intégral avec intérêts et dispense de rendre compte » (Cassation, 5 juillet 1870, S. 71, I, 246) (id.).

Dans d'autres cas particuliers, la jurisprudence consultée a eu aussi à prendre parti, et à poser des solutions qui font règles aujourd'hui, et que l'on peut consulter avec fruit. Mais d'une façon générale l'on peut dire que le véritable criterium de la question se trouve dans la recherche approfondie de la volonté des parties.

C'est, à cette volonté, que les agents du Fisc devront s'en rapporter, pour exiger soit le droit de soulte, soit le simple droit fixe de mandat. Mais, ils devront s'efforcer de la dégager véritable, du milieu des formules ambiguës, et frauduleuses, employées à dessein dans les actes. Avant de s'en rapporter à elles, ils devront la dégager des fausses déclarations, et de la mauvaise foi des parties, et la soumettre au crible de la raison. C'est là un travail difficile imposé à l'administration de l'Enregistrement, mais elle est capable de le remplir avec courage et sagacité.

Le droit fiscal, d'après les règles que nous venons d'exposer pour le partage avec soulte, se distingue donc nettement du droit civil. Tandis que celui-ci déclarait

tout le partage assujetti à la fiction de l'article 883 du Code civil, celui-là penche, au contraire, pour l'effet translatif, du moins dans la mesure de la soulte.

Il est impossible, en effet, de ne point tenir compte des articles 68, § 3, n° 2 ; 69 § 5, n° 7 et 69, § 7 de la loi du 22 frimaire an VII qui soumettent les retours de lots au droit de 2 0/0 ou de 4 0/0 sans décimes, selon qu'il s'agit de meuble ou d'un immeuble.

Certains (1), voulant néanmoins sauvegarder l'effet déclaratif même en matière fiscale, s'efforcent de démontrer que la soulte pourrait être assimilée à un droit d'indemnité, qui serait payé par le copartageant recevant plus que les autres à ses coayants droit. Il y a, en effet, d'après ce système, une différence sensible entre le prix de vente et l'indemnité : tandis que celle-ci est déterminée mathématiquement, celui-là, au contraire, est très variable, à raison même du désir plus ou moins intense de posséder chez les acheteurs. La soulte étant fixée d'ordinaire exactement, d'après la plus value que présente un lot par rapport aux autres, il serait dès lors tout naturel de l'assimiler à une indemnité.

Cette théorie fait honneur à l'esprit de ceux qui l'ont soutenu. Néanmoins, nous n'hésitons pas à la rejeter, à cause des conséquences dangereuses auxquelles elle pourrait aboutir ; à la supposer fondée, on pourrait soutenir que même la vente d'immeuble doit être soumise au droit d'indemnité, sous prétexte que la Régie, dans l'hypothèse d'insuffisance, a le droit de recourir à l'expertise pour asseoir le droit sur la valeur exacte de l'immeuble, au lieu de le calculer d'après le prix stipulé, ce qui est inadmissible.

Aussi, en présence de la clarté des textes précités,

(1) Voir thèse de M. Brault. *De la fiction de l'effet déclaratif en droit fiscal français.*

préférons-nous admettre que la soulte est un véritable prix de vente. Si un droit de mutation le frappe, c'est que, comme le fait remarquer M. Naquet (1), la loi fiscale atteint toute manifestation de la fortune se traduisant par une acquisition de meubles ou d'immeubles.

Or, le communiste, qui acquiert la pleine propriété d'un bien dont il n'avait que la copropriété, augmente incontestablement son patrimoine. Dès lors, il nous semble tout naturel, que l'impôt soit liquidé sur la part qu'il aura acquise de ses coayants droit.

(1) Voir Naquet. *Revue de l'Enregistrement*, 1908, p. 158.

TROISIÈME PARTIE

DE LA LICITATION

CHAPITRE PREMIER

Dispositions générales

Parmi les biens pouvant composer un patrimoine, certains sont facilement partageables, pouvant être parfaitement divisés en autant de parts qu'on le désire. Tels sont par exemple le numéraire, les vins et liqueurs, les champs, les bois. D'autres, au contraire, sont d'une toute autre nature, et sont irréductibles en parcelles plus petites, et égales entre elles : les habitations, les usines, les fonds de commerce, les bijoux, les pierres précieuses, rentrent dans cette seconde catégorie. Si le défunt ne laisse alors qu'une maison d'une très grande importance, et plusieurs héritiers, deux solutions sont possibles : d'un accord commun, ils peuvent décider que l'immeuble restera entre eux indivis, à moins qu'ils ne préfèrent décider que chacun aura la propriété exclusive d'un étage, à l'instar de ce qui se passe dans certaines villes de l'Ouest par exemple à Rennes. Mais, si la discorde règne parmi eux, ou si encore le défunt laisse des mineurs, il faudra liciter. Que faut-il entendre par ce mot? Chaque

auteur a proposé une définition de la licitation, et a employé des termes plus ou moins différents pour l'expliquer, mais tous reconnaissent qu'elle est la « vente au plus offrant, et dernier enchérisseur d'un immeuble, qui appartient en commun à plusieurs cohéritiers, ou copropriétaires, et qui ne peut se partager aisément ». (Voir Garnier, mot licitation.)

Donc, « si une chose commune à plusieurs ne peut être divisée commodément et sans perte, ou, si dans un partage fait de gré à gré de biens communs, il s'en trouve quelques-uns qu'aucun des copartageants ne puisse ou ne veuille prendre, la vente s'en fera aux enchères, et le prix en sera partagé entre les différents copropriétaires ». (Code civil, article 1686.)

La licitation en droit civil peut être volontaire, ou avoir lieu par voie de justice ; elle est judiciaire, si, parmi les intéressés, il y a des mineurs, des absents, ou si les copartageants ne sont point du même avis. Elle est volontaire, au contraire, lorsque les copartageants sont tous majeurs, et maîtres de leurs droits. Ils peuvent alors procéder à la licitation en telles formes, et sous telles conditions qu'ils le jugent à propos.

Quoi qu'il en soit, la licitation produit au point de vue civil, les mêmes effets que ceux du partage. L'article 883 a des termes généraux, qui s'appliquent, en effet, aussi bien à l'un qu'à l'autre, quand il déclare « que chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ». Reste à savoir si ce parallélisme est complet et se prolonge dans le domaine fiscal.

CHAPITRE II

Des droits applicables à la licitation avant la loi de frimaire

Nous avons eu l'occasion de rappeler, au début de ce travail, la création relativement récente du principe posé par l'article 883 du Code civil. On se souvient, que l'effet déclaratif n'est qu'une pure fiction consacrée par le législateur, pour éviter les inconvénients qu'auraient suscités, après le partage, la création d'hypothèques consenties pendant l'indivision. Nous nous sommes d'ailleurs efforcés, de montrer le progrès considérable réalisé ainsi sur la théorie romaine. Le système de l'effet translatif, néanmoins, n'avait point disparu avec les latins. Ce principe, qui avait continué à subsister dans l'ancienne France, jusqu'au XVI^e^ siècle, peut-on dire, vu la rigueur toujours renaissante des principes romains, avait eu en droit fiscal sa répercussion.

Comme l'article 55 de la Coutume de Paris assujettissait aux « droits des Lods » les ventes pour la totalité de leur prix, on en tirait, par une déduction parfaitement logique, que le colicitant adjudicataire devait payer le droit de mutation sur l'intégralité de son prix, puisqu'il y avait réellement acquisition pour le tout. Et comment en aurait-il été autrement ? C'était la conséquence forcée du principe translatif. Mais cette idée n'eut qu'un temps. Dès le début du XVI^e^ siècle, le doute

commence à inquiéter les jurisconsultes. C'est qu'on veut, à tout prix, éviter les inconvénients résultant de l'hypothèque née pendant l'indivision. Guy Coquille, dans les *Questions de droit*, n° 156, nous rapporte deux arrêts du Parlement de Paris de 1483 et 1524, ou « il est décidé que la lésion de plus de moitié nécessaire pour faire rescinder la vente ne l'est point pour obtenir la rescision du partage ; celui-ci n'est point, en effet, une aliénation, mais un moyen d'éviter la naissance de discordes entre cohéritiers (1) ». Quatorze ans plus tard, en 1538 se pose, devant le Parlement de Paris l'affaire des quatre frères (2) et les jurisconsultes penchent pour l'annulation de la saisie, et l'effet déclaratif du partage. Dumoulin, enfin, dans ses notes sur la coutume de Lille, admet d'ailleurs nettement l'idée de rétroactivité en matière de partage et d'actes équipollents en droit civil (3) ; l'effet déclaratif du partage se dégage donc nettement au milieu du XVI^e^ siècle. Les parlements d'ailleurs, après avoir reconnu l'exactitude du nouveau principe, le prirent pour règle à l'avenir (4). Cette notion d'effet déclaratif, dirigée surtout dans un but purement civil, devait tout naturellement engendrer des conséquences en droit fiscal. Partant de l'idée que chaque cohéritier a toujours été propriétaire des biens compris dans son lot, on en déduisit, entre autre conséquence, que s'il se rendait acquéreur de la totalité de l'immeuble, il ne devait aucun droit, ni sur sa part, ni sur celle des autres. Il y avait sans doute une part d'erreur dans cette théorie, mais les auteurs de l'époque

(1) Voir aussi en ce sens Chasseneuz. *Coutume de Bourgogne*, §§ 9 et 10, n° 19. rapporté par M. Desserteaux.

(2) Nous avons rapporté dans l'introduction cette affaire. Voir *Coutume de Paris*, art. 1, glose 9, n^os^, 43 à 45

(3) La note a été écrite à propos de l'article 34 de la *Coutume de Lille*. Cette note est rapportée par M. Desserteaux, dans sa thèse, 99.

(4) Voir arrêts du Parlement de Paris de 1569, 1581, et 1595.

dans leur enthousiasme pour les idées nouvelles ne l'aperçurent point.

Tous répètent, en effet, dans leurs écrits, qu'il est impossible de réclamer aucun droit de mutation. Écoutons Poquet de Livanières (Livre III, chapitre VI, section V) « les cohéritiers adjudicataires, enseigne-t-il, ne devaient les lods et ventes ni pour leur part, ni pour celles de leurs cohéritiers, parce que ces droits féodaux ne sont dus que pour les contrats de vente, et non pour les actes de partage, et que, dans la licitation, l'intention n'était point de vendre, mais de partager ». Bosquet, lui aussi, professe la même doctrine, quand il déclare que « la licitation n'est sujette à aucun droits seigneuriaux, pourvu néanmoins que les biens restent à l'un de ceux qui en étaient propriétaires (1) ».

Mais avec les besoins fiscaux, la doctrine va changer. En 1643 arrivent le règne de Louis XIV et tout les désastres qui accablent la France au début du XVIII^e^ siècle, dans les derniers temps de la vie du Grand Roi. La guerre n'a laissé partout que ruine, et désolation. Le trésor est vide, et cependant il faut de l'argent pour les réparer (2). Des impôts nouveaux s'imposent : c'est alors qu'apparaît, en 1708, l'Édit du centième denier, qui vient augmenter considérablement les droits établis par la déclaration royale du 14 juillet 1699 (3).

(1) V. Bosquet au mot licitation.

(2) Nous rapportons ci-après pour mémoire un passage de Dutot tiré des *Réflexions sur le commerce et les finances* à cette époque : « Nous savons tous dans quel effroyable désordre étaient les finances à la mort de Louis XIV et au commencement de la régence et que la manière dont elles avaient été administrées depuis 1683 avait peut-être fait autant de mal à l'État que les dépenses immenses des deux dernières guerres On ne s'attachait qu'à tirer de l'argent des peuples sans avoir égard aux dommages qu'en recevraient les biens-fonds, le commerce et l'industrie des sujets. Le discrédit était universel, le commerce anéanti, la consommation affaiblie de moitié, la culture des terres négligée, le peuple désolé, le paysan mal nourri et mal habillé. Point de confiance, point d'espérance de pouvoir se débrouiller de ce cahot » (Rapporté par René Stourn dans *Finances de l'ancien régime et de la Révolution*, I, 13, édition Guillaumin, Paris, 1885).

(3) Voir Wahl. *Droit fiscal*, I., 66.

Toutes les mutations sont frappées. Les ventes mobilières ou immobilières de 1.000 livres qui, autrefois, payaient 20 sols, doivent acquitter maintenant un impôt de 3 livres 10 sols. C'est assez montrer les besoins pressants du fisc à cette époque. Le principe que la licitation est purement attributive qui, quelques années auparavant, était une vérité admise de tous est, dès lors, mis en doute. Bosquet, lui-même, doit revenir sur son opinion première : « La licitation, écrit-t-il, est au nombre des actes sujets au droit du centième denier, et en conséquence, il a été jugé, par décision du conseil du 3 août 1715, article 12, que le droit est dû pour la licitation entre héritiers en ligne directe, comme en ligne collatérale. » L'ancienne jurisprudence revit donc ; néanmoins, on n'hésite encore, les juristes apportent seulement des tempéraments à l'idée précédente, basée sur ce fait que chaque cohéritier est propriétaire pour une part du bien licité. L'on pose alors la règle tout à fait rationnelle, selon nous, que le cohéritier acquéreur ne devra payer le droit, que distraction faite de sa part et portion virile, alors qu'au contraire, si la licitation a lieu au profit d'un étranger, le droit est dû sur la totalité du bien acquis.

Tel était l'état de la doctrine, au moment de la rédaction de la loi du 22 frimaire an VII. Quel principe celle-ci allait-elle consacrer ? Devait-elle proclamer la licitation attributive, ou pencher pour le caractère translatif? Le législateur ne répondit point à cette question, néanmoins il semble s'être rapproché de l'édit de 1708. Mais, pour éviter les controverses qu'avait suscitées son application, il s'efforça de donner un texte clair et d'une interprétation facile. Développant le mot licitation qui, dans le texte de Bosquet que nous venons de citer, était équivoque, car on ne savait au juste s'il fallait entendre par là tout le bien

licité, ou seulement une partie, il déclara, dans l'article 69, § 5, n° 6 de la loi de frimaire, que supporteraient le droit de 2 0/0 les parts et portions acquises par licitation de biens meubles indivis, alors qu'au contraire seraient passibles du droit de 4 0/0 les parts et portions de biens immeubles acquises de la même façon (loi du 22 frimaire an VII, article 69, § 7, n° 4).

Mais, d'ailleurs, pour que ces droits soient applicables, il faut qu'il y ait indivision justifiée, comme pour le partage simple ou la taxe de 0 fr. 20 0/0 en principal n'est applicable qu'à la condition de justifier de la copropriété des biens partagés. Il faut également que l'adjudication ait lieu au profit d'un cohéritier, et non point d'un étranger. Dans ce dernier cas, comme nous le verrons, il y aurait en effet vente passible du droit de 7 0/0, au cas où il s'agirait d'immeubles.

Telles sont les notions que nous avions à exposer, avant de faire connaître les perceptions qui sont faites aujourd'hui, en matière de licitation. Connaissant son histoire, et le tarif qui lui est applicable d'après la loi de frimaire, ayant un aperçu général des grands principes qui la gouvernent, nous sommes armés pour pénétrer plus avant dans son étude, et résoudre les controverses qui s'élèvent à son sujet.

CHAPITRE III

Des règles suivies par la Régie en matière de licitations immobilières

Les perceptions à faire variant, suivant que la licitation a lieu au profit d'un héritier, ou d'un étranger, il est nécessaire, pour la clarté de nos explications, de diviser ce chapitre en deux sections.

SECTION 1

La licitation a lieu au profit d'un cohéritier

§ 1. — *La licitation est présentée seule à l'Enregistrement*

Nous avons vu précédemment que, d'après la loi du 22 frimaire an VII, le droit de mutation n'est exigible, que sur les parts et portions acquises par le colicitant. La taxe de 4 0/0 en principal, applicable aux licitations enregistrées isolément du partage, ne devra donc être liquidée, que distraction faite de la part du cohéritier acquéreur.

Le principe, pour paraître simple, n'en est pas moins très obscur, et soulève bien des controverses. Posons nettement la question: si l'indivision ne comprend qu'un seul immeuble, et que l'un des cohéritiers s'en rende acquéreur, la perception n'offre aucune difficulté. Le droit sera perçu sur ce qui excède la part de l'acquéreur.

Si l'immeuble est par exemple adjugé 100.000 francs, et qu'il y ait 5 héritiers, le droit de 4 0/0 sera liquidé sur 80.000 francs, et le copropriétaire acquéreur de l'immeuble licité payera de ce chef 3.200 francs plus les décimes; aucun doute ne peut s'élever à ce sujet.

Mais la pratique n'offre pas toujours des cas aussi faciles. Abstraction faite de la licitation présente, d'autres biens ont pu être licités quelque temps auparavant. Il se peut même que les cohéritiers décident de laisser certains immeubles dans l'indivision.

Que convient-il de comprendre alors par les mots : La Part du colicitant acquéreur?

Les auteurs ont émis des opinions bien différentes à ce sujet. Il en est résulté une certaine hésitation dans la pratique administrative, qui a été jusqu'à émettre successivement trois thèses bien différentes (1).

Durant de longues années, l'administration de l'Enregistrement avait admis que, pour la perception du droit de licitation, il y avait lieu de déduire du prix, la part de l'héritier adjudicataire de l'immeuble dans le prix total des biens licités, et non pas seulement sa part dans le lot qu'il avait acquis (2). Supposons, pour fixer les idées, une succession et 4 héritiers. L'un d'eux se rend adjudicataire de l'un des immeubles moyennant 40.000 francs, alors que les autres immeubles ont été vendus à des étrangers 20.000 francs, sa portion virile étant de 15.000 francs, dans la succession, le droit de licitation à 4 0/0 n'était calculé que sur 40.000 francs moins 15.000 francs c'est à dire 25.000 francs. Il était donc admis que par « parts et portions acquises », il fallait entendre ce que l'adjudicataire avait

(1) Voir Naquet, *Droits d'Enregistrements*, t. I, p. 463. Pour tous les développements qui vont suivre, et qui sont relatifs à ce qu'il a fallu entendre successivement par « parts et portions acquises » nous devons aussi certains renseignements à la thèse de M. Raphael Bignon. Caen, 1908.

(2) Voir Instruction générale de 1824, no 1146, § 8.

acquis en plus de sa part héréditaire dans la masse des biens meubles et immeubles composant la succession. Mais ceux-ci, bien entendu, lors de l'enregistrement de la licitation, ne pouvaient être évalués qu'approximativement. Aussi, un mandat de restitution devait nécessairement être délivré en faveur de l'héritier, s'il était prouvé postérieurement, que l'immeuble licité ne représentait que sa part dans les biens de la succession.

Ces principes admis d'abord par l'administration, avaient été consacrés par deux décisions du ministre des Finances des 30 avril 1821 et 21 décembre 1829 (1). M. Bignon nous donne l'analyse de ces documents : d'après eux « les droits d'Enregistrement perçus sur une adjudication sur licitation étaient susceptibles de restitution jusqu'à due concurrence, si dans le délai de 2 ans, il était justifié par un partage ou un règlement définitif, que le prix d'adjudication s'était confondu avec les droits du cohéritier acquéreur dans la masse, soit pour la totalité, soit seulement pour une portion supérieure, à celle qui représentait la part du cohéritier dans l'immeuble licité (2) ».

Telle fut la première étape à laquelle s'arrêta l'administration de l'Enregistrement. Ces principes étaient sages, et, il faut bien le reconnaître, empreints d'une grande libéralité. Rien de plus juste, en effet, que de comparer le prix de l'immeuble licité avec la valeur de la portion virile de l'héritier colicitant, et de ne lui faire payer le droit de mutation que sur ce qui excède celle-ci.

Malheureusement, la théorie fut de courte durée. Dès 1832 l'on voit des hésitations se produire, et en 1835 une nouvelle solution est adoptée (3). C'est la

(1) Voir *Journal Enregistr.*, nº 8534.
(2) Voir thèse de M. Raphael Bignon, ouvrage précité, p. 31.
(3) Voir *Journal d'Enregistr.*, nº 11201.

seconde étape, pour ainsi dire, à laquelle s'arrêta la Régie. Par « part » du cohéritier, il faut entendre son lot dans les biens licités seulement par le même acte, et la décision ministérielle du 23 mai 1835 s'appuyant sur cette règle de la loi de frimaire (1) : « Que les droits régulièrement perçus ne peuvent plus être restitués, quelles que soient les circonstances ultérieures » déclare formellement, qu'un partage postérieur ne peut en aucun cas rétroagir sur la perception qui avait été faite, et servir de base à un remboursement de droits.

Ainsi donc, tandis que dans le système précédent l'héritier colicitant ne payait le droit de mutation que sur ce qui excédait sa portion virile, dans la valeur de l'immeuble à lui adjugé, le droit de 4 0/0, dans la théorie que nous exposons, était liquidé sur ce qui surpassait la valeur à laquelle il avait droit dans tous les immeubles licités par le même acte. Une telle perception était bien peu équitable, puisqu'elle pouvait dépendre du nombre plus ou moins grand d'immeubles licités ensemble et dans le même contrat.

Aussi, la jurisprudence fut longue à marcher sur ces traces ; elle protesta énergiquement contre cette décision, et, en effet, l'on voit de nombreux tribunaux se ranger encore à l'opinion précédemment admise. Il fut jugé par exemple par le tribunal de Laval le 5 décembre 1836, qu'au cas où l'un des cohéritiers se rend adjudicataire de plusieurs immeubles sur licitation, il n'est dû aucun droit, lorsqu'il résulte clairement de l'acte que la valeur de ceux-ci est inférieure au droit du successible dans l'hérédité (2). La jurisprudence, pour soutenir cette opinion, s'appuyait sur un raisonnement des plus sérieux. Sans doute, elle reconnaissait en face de l'article 60 de

(1) Voir Loi du 22 frimaire an VII, article 60.
(2) Voir tribunal de Laval du 5 décembre 1836 et Caen 30 mars 1838. Ces jug. sont cités par M. Bignon.

de la loi du 22 frimaire an VII, l'impossibilité de restituer les droits régulièrement encaissés. Mais la perception faite sur l'acte de licitation était forcément irrégulière ; elle ne pouvait être que provisoire puisqu'elle était faite en l'absence de toute base certaine pour l'évaluation du droit de mutation. Le droit du centième denier n'était-il pas dans l'ancienne jurisprudence *exigible par provision* sur ce qui excédait la part virile de l'héritier dans les immeubles dont il s'était rendu adjudicataire ? Dès lors, rien ne s'opposait, le cas échéant, à la restitution par l'administration des droits perçus en trop.

Bien que ces raisons fussent sérieuses, et modelées sur ce qui se passait dans l'ancien droit, elles ne reçurent point l'approbation de la Cour de cassation. Elle adopta la décision ministérielle du 23 mai 1835, et, déclara à maintes reprises que les droits perçus sur les licitations immobilières, au profit des cohéritiers, ne peuvent être restitués, même s'il est prouvé postérieurement, que par l'adjudication, l'héritier n'a fait que recevoir la valeur à laquelle il avait droit, dans la succession (voir en ce sens arrêts du 17 avril 1839 ; S., 39, I, p. 401, affaires Poncelet) (1).

Enfin, la Régie, par une instruction du 18 janvier 1842 n° 1655 qui ne fait que refléter la décision du ministre des Finances du 24 novembre 1841, adopta une troisième solution. Elle posa le principe, en vigueur encore aujourd'hui, que le droit de 4 0/0 doit être basé sur tout ce qui excède la part de l'héritier dans l'immeuble licité.

(1) « Attendu, dit l'arrêt de 1839, qu'aux termes de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII tout droit d'enregistrement régulièrement perçu en conformité de la loi ne peut être restitué, quels que soient les événements ultérieurs sauf les cas que la loi à elle-même prévus ; attendu qu'aucune loi n'a prévu comme cas de restitution celui où un droit proportionnel aurait été perçu sur l'acquisition par un cohéritier d'un immeuble indivis de la succession, alors que le prix de cet immeuble viendrait ultérieurement à être compris dans le lot du cohéritier acquéreur par l'événement du partage. »

Ainsi, si l'adjudicataire est héritier du quart de la succession, dont dépend le bien licité, le droit de mutation est dû sur la valeur des trois quarts de celui-ci. Marcadé (1) « déclare en effet que l'indivision est l'état d'une chose appartenant à plusieurs personnes, dont chacune pour une fraction quelconque est copropriétaire de la chose entière ... » Chaque cohéritier a donc un droit sur l'immeuble licité, et le colicitant ne peut acquitter le droit de mutation que sur ce qui excède la part à laquelle il a droit. L'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII disposant d'ailleurs que le droit proportionnel doit frapper les portions acquises, il est nécessaire, pour la perception, de déduire ce qui appartient déjà au colicitant, en d'autres termes de ne lui faire supporter le droit que sur ce qui excède sa part dans l'immeuble licité : la perception faite selon ces principes sera au surplus définitive, et ne pourra faire l'objet d'une restitution, même si un partage postérieur prouve, dans la suite, que l'héritier, en acquérant l'immeuble, n'a fait que mettre dans son patrimoine une valeur égale à celle dont il est loti.

Telles sont les règles suivies à l'heure actuelle par la Régie. Nous n'hésitons point à les condamner comme étant peu équitables.

Elles aboutissent en effet « à faire payer à l'adjudicataire un droit de mutation sur des valeurs qui ont déjà été soumises au droit de succession et qui devraient être affranchies du nouvel impôt (2) ». Pour que la théorie de la Régie soit juste, il faudrait que l'immeuble licité soit le seul bien composant la succession, ou bien ce qui arrivera très peu souvent, que la portion virile à laquelle le colicitant a droit dans la

(1) Voir Marcadé. *Explication théorique et pratique du Code civil*, t. III, 815.

(2) Voir Naquet, *Revue de l'Enregistrement* 1908. art, 4502.

succession soit la même que celle à laquelle il peut prétendre dans la licitation. Mais si celle-ci ne comprend par exemple que le tiers des biens, et qu'il y ait trois héritiers, il paiera indûment le droit de mutation sur les 2/3 de l'immeuble licité ; il acquittera donc l'impôt, comme s'il n'avait droit qu'au neuvième de la succession, alors, qu'au contraire, le droit civil liquide sa part à un tiers, ce qui est parfaitement inique.

La jurisprudence a cependant ratifié la manière de voir de la Régie. Un arrêt de Cassation des Chambres réunies du 6 novembre 1851 (1), rendu entre l'Enregistrement et les héritiers Sirot, ne laisse aucun doute à cet égard, « attendu, dit cet arrêt, que les licitations sont rangées par l'article 15 de la loi précitée dans la classe des actes translatifs de propriétés ; que l'article 69, § 7, n° 4 de la loi, soumet au droit proportionnel de 4 0/0 les parts et portions indivises des biens immeubles aquises par licitation; que ces dispositions s'appliquent aux licitations entre cohéritiers, comme aux licitations entre copropriétaires ; que le cohéritier qui, avant partage se rend adjudicataire de biens immobiliers dépendant de la succession vendus par licitation, est donc passible du droit ci-dessus déterminé, pour ce qui excède sa part dans le prix d'adjudication ; qu'en effet, d'une part, il acquiert les parts appartenant à chacun de ses cohéritiers dans les immeubles qui lui ont été adjugés, et, que de l'autre, la mutation opérée par l'adjudication qui fait cesser l'indivision donne naissance au droit de mutation, et que le règlement du droit ne peut rester subordonné au partage qui pourrait avoir lieu ; qu'aussi, le montant de la perception ne peut être modifié pour les droits qui appartiennent aux cohéritiers adju-

(1) Voir Dalloz, 1851, 1re partie, page 314 et la note sous cet arrêt. Voir également Cassation, 22 juillet 1872, S., 72, t. I, p. 248.

dicataires, soit dans le prix d'autres immeubles adjugés à des tiers, soit dans la masse de la succession non liquidée ; que le principe posé dans l'article 883 du Code civil sur les effets du partage entre leurs cohéritiers et leurs créanciers n'est nullement applicable au droit du fisc, qui est réglé par les lois spéciales ; qu'en définitive, le cohéritier adjudicataire ne peut être affranchi du paiement du droit proportionnel sur les parts acquises de ses cohéritiers, qu'en justifiant lors de l'enregistrement du procès-verbal d'adjudication, qu'un partage a fait entrer dans son lot ce qui excède sa part, dans les immeubles à lui adjugés (1). Mais cette jurisprudence est bien peu solide, et son manque de fermeté nous fournit précisément un argument pour démontrer sa faiblesse. En présence des théories ingénieuses que les parties ont inventées pour éviter l'impôt, elle fut obligée, à maintes reprises, d'avouer son impuissance, en se rangeant à leur avis, et de les affranchir du droit de licitation

Et en effet, la subtilité d'esprit des hommes d'affaires, et en particulier des notaires ne tarda pas à se révéler, en présence de la solution injuste de l'administration. Il n'existe point de formules dont ils n'aient usé, pour éviter à leurs clients le droit de licitation de 4 0/0.

On commença, tout d'abord, par considérer la licitation comme un simple moyen d'estimer l'immeuble, et de déterminer aussi exactement que possible sa valeur. Les parties, par une clause formelle de l'acte, déclaraient que l'opération, à leur égard, avait uniquement pour but de déterminer la valeur du bien licité, et de forcer le cohéritier dernier enchérisseur, à le prendre dans son lot pour le prix auquel il avait été adjugé. La pratique notariale alla même plus loin afin

(1) Voir aussi en ce sens : Cassation 20 avril et 6 juillet 1853, instruction, 1982 — 5 mars 1855, instruction 2402.

d'éviter plus sûrement le droit de 4 0/0 en principal. Elle décida bientôt que l'adjudication du bien licité au profit de l'un des cohéritiers ne vaudrait à son égard, que simple promesse d'attribution du bien. Le cohéritier, dernier enchérisseur de l'immeuble, en s'en rendant acquéreur, s'engageait seulement à le prendre plus tard pour lui aux conditions fixées par les enchères. Celles-ci avaient-elles porté l'immeuble à 100.000 francs ? Le cohéritier auquel il avait été adjugé l'accepterait dans son lot pour cette somme. Le seul droit exigible était donc celui du partage (1).

En vain, l'administration essaya-t-elle de résister, et de recourir à la Cour de cassation pour appuyer sa théorie. Celle-ci fut dans l'impossibilité de s'en tenir à l'arrêt précité du 6 novembre 1851. C'était une preuve de la fragilité des arguments invoqués à cette époque, avec un encouragement à la fraude et à la mauvaise fois des parties.

Mais, si le mal est évident, il est bien peu aisé de le guérir. Bien des remèdes cependant ont été proposés contre l'injustice qui découle de la théorie de l'administration. M. Brault (2) voudrait laisser intacte la théorie de la Régie, en y ajoutant toutefois la restitution des droits, s'il est prouvé dans les deux ans par un acte de partage que la perception a été trop forte. Mais que fait-il de l'article 60 de la loi de frimaire qui défend de rendre les droits régulièrement perçus? En face de la clarté du texte, il est difficile de le discuter, et de prétendre qu'il ne s'applique pas au cas que nous examinons.

M. Naquet (3) propose de ne soumettre la licitation

(1) Voir : Cassation, 12 juillet 1870, S., 70, I, p. 405, héritiers Brames contre Enregistrement, voir aussi la note sous cet arrêt. — Reims 11 février 1890, *R. E.*, nº 7462. Cité par M. Desserteaux dans sa thèse.

(2) Voir thèse. *De l'effet déclaratif du partage au point de vue fiscal.*

(3) Voir Naquet. *Revue de l'Enregistrement*, 1908, 161.

qu'au droit fixe, sous prétexte qu'elle est encore un acte incomplet, au moment où elle est présentée à l'Enregistrement. Pour lui, le droit de 4 0/0 ne devrait être réclamé qu'au moment du Partage, car c'est seulement à cette époque qu'il est possible de comparer la valeur du bien, avec la part héréditaire à laquelle il a droit. Mais, il nous semble qu'il y a là un excès de libéralisme bien préjudiciable au Trésor. Si l'adjudicataire ne paie les droits qu'au moment du partage, il y a un moyen bien simple pour lui de s'en exonérer : c'est de rester dans l'indivision. L'on ne tarderait pas alors à rencontrer des colicitants milliardaires, n'ayant payé sur leur acquisition qu'un simple droit de trois francs, sous prétexte que le partage définitif n'est point encore effectué entre eux. De telles iniquités ne peuvent exister dans un pays, comme le nôtre, où tous sont soumis à l'impôt.

En présence des résultats peu satisfaisants auxquels aboutissent les systèmes précédents, M. Marc Desserteaux (1) souhaite que la Régie permette à l'avenir au contribuable de faire une évaluation : celui-ci déterminerait, en présentant la licitation à l'enregistrement, la somme approximative sur laquelle il pense que le droit sera plus tard liquidé, lors du partage. L'article 16 de la loi de frimaire autorise d'ailleurs cette estimation de la part des parties. Le système, selon lui, serait donc juridique, et avantageux au Trésor. Car, en cas d'évaluation trop forte, les droits resteraient acquis à l'État en vertu de l'article 60. Mais les déclarations insuffisantes seraient encore à craindre. M. Desserteaux croit pouvoir les réprimer, en les frappant d'un supplément de droit simple, voire même de pénalités. Mais rien n'obli-

(1) Voir thèse : *Essai d'une théorie générale de l'effet déclaratif en droit civil français*, Dijon, 1908.

geant les copartageants à sortir d'indivision, il leur serait toujours possible de s'exonérer de l'amende, et de différer indéfiniment le partage définitif.

Selon nous, le législateur seul pourrait supprimer l'iniquité de la solution de l'administration, et il nous semble, d'ailleurs, que sa tâche serait des plus facile. Il pourrait conserver le principe actuellement suivi en matière de perception, c'est à dire liquider le droit de licitation sur tout ce qui excéderait la portion virile de l'héritier dans le bien licité. Mais il devrait déclarer que cette perception n'est faite qu'à titre essentiellement provisoire, et qu'un supplément de droit, ou qu'une restitution pourraient avoir lieu, suivant les cas, lors du partage définitif. Il lui suffirait donc d'écarter dans l'hypothèse qui nous occupe l'application de l'article 60 de la loi du 22 frimaire. Il nous semble d'ailleurs que ce ne serait point la première fois qu'il éviterait ce fameux article. Entre autres dérogations au principe de la non restitution des droits régulièrement perçus, nous pouvons, par exemple, citer l'article 3 de la loi du 23 octobre 1884 sur les ventes judiciaires d'immeubles, disposant que lorsque « le prix d'adjudication ne dépassera pas 2.000 francs toutes les sommes payées au Trésor public pour droit de timbre, d'enregistrement, de greffes et d'hypothèques, applicables aux actes rédigés en exécution de la loi pour parvenir à l'adjudication, seront restituées (1). » Et cependant ces sommes ont été régu-

(1) La loi de frimaire elle-même prévoit deux cas où les droits peuvent être restitués. Ce sont les articles 48 et 69, § 3, 3° qui « supposent le cas où le droit a été exigé sur un acte que l'on prouve plus tard avoir déjà payé le droit dont il est passible. » Le législateur de frimaire autorise dans ces cas la restitution du droit perçu la seconde fois. — Depuis l'an VII d'autres dérogations ont encore été apportées à l'article 60 : Citons par exemple un avis du conseil d'état du 18 octobre 1808 qui autorise la restitution des droits pour le cas d'une adjudication annulée par les voies légales. L'article 40 de la loi du 28 avril 1816 autorisant la restitution des droits de mutation au profit des héritiers présomptifs de l'absent en cas de retour de celui-ci. L'article 14 de la loi du 5 juin

lièrement perçues. Pourquoi, dès lors, ne point créer une nouvelle dérogation à l'article 60 de la loi de frimaire en faveur des licitations ? Les droits définitivement encaissés étant en fin de compte basés exactement sur la valeur acquise par le colicitant la fraude diminuerait, et le Trésor n'aurait qu'à y gagner.

§ 2. — *Licitation unie au partage*

Nous n'avons envisagé jusqu'ici que le cas où la licitation est présentée seul au receveur de l'Enregistrement. Un cas plus rare peut cependant se présenter. En même temps que la licitation est soumise à la formalité le partage lui aussi peut être déposé au bureau. En d'autres termes la licitation peut être enregistrée en même temps que le partage. La question est alors de savoir si le droit de mutation va encore s'appliquer.

Il est d'abord un fait certain. Le parallélisme, qui doit toujours exister entre la loi civile et la loi fiscale, est beaucoup plus étroit dans l'hypothèse que nous examinons, que quand la licitation était présentée isolément. Le Fisc, qui refusait dans l'hypothèse précédente d'appliquer le simple droit de Partage, est obligé maintenant de s'en tenir à lui. Un arrêt de Cassation des Chambres réunies du 12 mai 1870 (1) met bien en relief ces principes : « Attendu, dit-il, que lorsque le jugement d'adjudication est présenté à la formalité de l'enregistrement simultanément avec le partage qui attribue à l'héritier adjudicataire pour le remplir de ses droits l'excédent de sa part dans le prix, il n'y a lieu qu'à la perception du droit fixe, auquel sont soumis

1841 pour le cas où le cessionnaire d'un office n'est pas agréé par le gouvernement, etc. (Voir Dalloz, *Code annoté de l'Enregistrement*, article 60).

(1) Voir S., 70, 1re partie, p. 21.

les partages entre copropriétaires, parce que la licitation est alors considérée comme un acte d'exécution du partage, et se confond dans une seule et même opération. » Toutefois, l'administration se montre rigoureuse pour l'application du simple droit de partage. Elle n'admet la fiction de l'article 883 du Code civil, que jusqu'à concurrence seulement de la part que le partage attribuera à l'adjudicataire dans le prix de l'immeuble licité. Si donc, il est stipulé que pour remplir l'héritier adjudicataire de ses droits, il lui est abandonné la totalité du prix de l'adjudication, aucun droit de mutation n'est dû. Mais, s'il ne reçoit dans son lot que moitié de ce prix, par exemple, l'article 883 ne lui est point applicable, ou plutôt l'effet déclaratif ne se produit à son égard, que jusqu'à due concurrence, et il ne doit la taxe de 4 0/0 que sur la portion du prix qui ne lui est point attribuée.

Seconde exigence du Fisc : il faut, pour que le bénéfice de l'article 883 soit acquis au colicitant, que l'adjudication sur licitation soit présentée à la formalité en même temps que le partage. Un arrêt de Cassation du 5 mars 1855 ne laisse aucun doute à cet égard : « Attendu, dit cet arrêt, que les licitations sont rangées par l'article 15 de la loi susvisée dans la classe des actes translatifs de propriétés, que l'article 69, § 7, n°4 de la même loi soumet au droit proportionnel de 4 0/0 les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation ; qu'ainsi, le cohéritier qui, avant partage, se rend adjudicataire des biens immeubles dépendant de la succession, et vendus par licitation, est passible du droit ci-dessus déterminé pour ce qui excède sa part dans le prix d'adjudication ; qu'en effet, le principe posé par l'article 883, d'après lequel chaque héritier est censé avoir succédé seul et immédiatement aux objets à lui échus sur licitation n'est point applicable, en ce qui

concerne le droit fiscal régi par une législation spéciale, que le cohéritier adjudicataire sur licitation ne pouvait être affranchi du droit proportionnel sur les parts acquises de ses cohéritiers, qu'en justifiant, lors de l'enregistrement du procès-verbal d'adjudication, qu'un partage a fait entrer dans son lot ce qui excède sa part dans le prix des immeubles à lui adjugés (1) ». L'administration peut aussi tenir compte du partage, si celui-ci avait subi la formalité de l'Enregistrement avant la licitation. Rien ne saurait s'opposer à ce que les agents en fassent usage en se reportant à la minute de celui-ci.

Enfin, ajoute M. Wahl (2), « pour que l'immunité soit acquise à la licitation, il faut évidemment que le partage soit définitif, car, dans le cas contraire, l'attribution du prix n'est que conditionnelle ou projetée. Elle n'est pas encore faite. Un partage non homologué, par exemple, n'empêcherait pas le droit de mutation d'être dû sur la licitation ». « C'est que, ajoute le même auteur, dans une note rédigée à propos d'un arrêt de Cassation du 7 mars 1893 (3), le partage, judiciaire non homologué n'est pas un partage ; il n'est qu'un projet de partage ; il n'est pas définitif, il n'est pas obligatoire, puisque son existence juridique est subordonnée à une formalité qui n'est pas encore accomplie ».

Mais peu importe d'ailleurs que le partage soit intervenu entre tous les copropriétaires, ou entre quelques-uns d'entre eux seulement : il faut le prendre pour base encore dans cette dernière hypothèse. Et en effet, dans « la mesure où il attribue au colicitant la part du prix revenant aux copartageants qui figurent à cet

(1) Voir D. 55, 1re p., p. 95.
(2) Voir Wahl. *Droit fiscal*, I, p. 510
(3) Voir S., 1894, I, p. 41

acte, il a la même valeur obligatoire que s'il intervenait entre tous les copropriétaires (1). »

Un arrêt de Cassation du 7 mars 1893 vient cependant nous contredire en prétendant que le partage doit intervenir entre tous les copropriétaires, pour exempter la licitation du droit de mutation : « Attendu, porte cet arrêt (2), qu'au terme de l'article 69, § 7, n°4 de la loi du 22 frimaire an VII, l'adjudication sur licitation, par laquelle un héritier devient acquéreur de parts indivises appartenant à ses cohéritiers dans un immeuble est sujette au droit proportionnel de 4 0/0; que l'article 883 du Code civil, d'après lequel chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets à lui échus sur licitation, ne s'applique pas en ce cas à la perception du droit fiscal qui est régi par des règles spéciales ; que néanmoins, lorque le jugement d'adjudication est présenté à la formalité de l'enregistrement simultanément avec le partage qui attribue à l'héritier adjudicataire pour le remplir de ses droits l'excédent de sa part dans le prix, il n'y a lieu qu'à la perception du droit fixe auquel sont soumis les partages entre copropriétaires, parce que la licitation est alors considérée comme un acte d'exécution du partage, et se confond dans une seule et même opération ; mais que la condition expresse de cette perception est, qu'au terme de la loi, il soit justifié de partage, que par conséquent il soit produit un acte déclaratif et obligatoire pour toutes les parties ; qu'en effet s'il n'a pas ce caractère, l'exemption du droit proportionnel qui n'est attaché qu'au partage réel, ne saurait être étendu à un acte qui serait susceptible de modification. »

Mais il nous semble bien difficile de nous rallier à cet

(1) Wahl. *Droit fiscal*, p. 511, t. I.
(2) Voir 7 mars 1893 ; S., 1894, 1re partie, p. 41.

arrêt. Un partage intervenu entre quelques-uns seulement des coayants droit peut parfaitement être définitif. D'ailleurs, depuis 1893, la jurisprudence n'a jamais contesté l'opinion que nous soutenons ; et ce qui le prouve, c'est qu'elle ne s'est plus jamais basée sur l'arrêt précité, pour réclamer le droit de mutation lorsque l'acte de partage n'était intervenu qu'entre quelques cohéritiers.

« A plus forte raison le partage partiel doit-il être pris pour base des droits, lorsque parmi les valeurs à partager se trouve précisément le prix de la licitation (1). » On ne peut contester en effet qu'il soit définitif eu égard aux biens partagés.

Telles sont, à l'heure actuelle, les règles suivies par la Régie en matière de licitation, tranchée au profit d'un héritier. Il nous reste, avant de clore cette section, à examiner une question des plus importantes, nous dirons même des plus brûlantes à l'heure actuelle en droit fiscal. Il s'agit, en effet, de déterminer le caractère même de la licitation. Est-elle déclarative, ou au contraire translative de propriété?

La plupart des auteurs penchent pour cette dernière opinion. Le droit proportionnel de mutation dont elle est frappée, n'est-il pas un indice certain qu'au regard du Fisc la licitation est translative? L'argument est séduisant et semble au premier abord irréfutable. Cependant, un arrêt de Cassation des Chambres réunies du 5 décembre 1907, rendu entre les consorts Chollet et les héritiers Dumoulin prouve bien que l'opinion précédente est loin d'être à l'abri de toute critique, et que le dernier mot sur la question n'est peut-être pas encore dit : « Attendu, dit cet arrêt, que si l'adjudica-

(1) Voir Wahl, *Droit fiscal*, t. I, p. 511 et Tribunal de Dijon, 7 décembre 1885, *Rep. période.*, n° 6728.

tion sur licitation d'un immeuble dépendant d'une hérédité doit, au regard de l'adjudicataire, quand il est un tiers étranger à l'indivision, être considérée comme une vente, elle constitue, dans les relations des cohéritiers entre eux, une opération préliminaire du partage ; que la vente ainsi faite, l'est en réalité pour le compte de la masse successorale, et que la créance du prix entre dans l'actif à partager pour y être soumise, comme l'aurait été l'immeuble même qu'elle remplace, aux règles ordinaires du partage, notamment en ce qui concerne, soit les prélèvements autorisés par l'article 830 du Code civil, au profit des cohéritiers à qui un rapport est dû en moins prenant, soit la formation et composition des lots, à chacun desquels, suivant l'article 832, il convient d'attribuer, s'il se peut, « la même quantité de meubles et d'immeubles, de droits ou de créances de même nature et valeur » ce qui exclut, même pour les créances héréditaires, l'application, en cette matière, de l'article 1220, d'après lequel elles se divisent entre les héritiers du créancier proportionnellement à leur part, lorsqu'il s'agit d'en poursuivre le paiement contre les débiteurs ; attendu, en conséquence, que sur le prix d'adjudication, le droit qui en principe appartient à chaque héritier, n'est pas, dès le jour de la vente, fixé par lui définitivement à l'égard de ses cohéritiers, mais reste subordonné aux résultats de la liquidation et du partage (1). »

Il est permis, après cette décision de la Cour suprême, de se demander si la licitation, même présentée seule à l'Enregistrement ne conserverait pas le caractère déclaratif. Or, il est évident que cet effet se produit d'après cet arrêt de 1907, qui considère la licitation comme une opération de partage *inter heredes*. Nos adversaires

(1) Arrêt rapporté dans la *Revue de l'Enregistrement*, 1908, art. 4505.

nous opposent le droit proportionnel de mutation. Mais celui-ci ne frappe-t-il pas le partage avec soulte ? Tous reconnaissent cependant qu'ils sont gouvernés, par l'article 883 du Code civil. Toute la difficulté réside dans la question de savoir ce qu'a entendu le législateur de frimaire, quand il a parlé de parts et portions acquises. A-t-il voulu frapper les parts acquises au-delà des droits du colicitant dans le bien licité (1) ? Il est évident que c'est le caractère translatif qui l'emporte. Mais, est-il impossible de soutenir qu'il n'a entendu frapper que l'excédent des droits du colicitant adjudicataire dans la masse successorale ? Cette dernière opinion n'est point, il nous semble, insoutenable.

M. Naquet va plus loin, et déclare, comme nous l'avons déjà vu précédemment, « que selon lui il ne serait point excessif de ne frapper la licitation que du droit fixe, sauf à percevoir, après le partage, le droit adéquat à la valeur réellement acquise eu égard à la part successorale de l'adjudication ». Nous avons montré combien serait dangereuse, pour le Fisc, l'application d'une telle théorie ; il nous est donc impossible de partager les idées de M. Naquet, sur la perception du simple droit fixe de 3 francs (en principal). Mais néanmoins, en présence de l'arrêt de 1907, nous nous croyons avec lui fondés à prétendre que la licitation est aussi englobée par l'effet déclaratif.

SECTION II

Licitation au profit d'un étranger

Il existe des cas, en droit civil, où des étrangers peuvent et doivent même être admis à la licitation.

(1) Voir dans la *Revue de l'Enregistrement* de 1908, article de M. Naquet. De la fiction de l'effet déclaratif du Partage et de ses conséquences, p. 145 à 161 et voir note de M. Lyon-Caen dans Sirey, 1908, I, 6.

Il est inutile de rappeler les hypothèses où cette formalité est nécessaire. Nous savons tous que si l'un des héritiers est interdit, mineur ou absent, il faut, pour la sauvegarde de ses intérêts, avoir la certitude que les immeubles vendus atteignent leurs prix véritables : dès lors, l'admission des étrangers à la licitation des immeubles est chose nécessaire. Nous ne sommes pas non plus sans ignorer que, même dans les partages entre majeurs, l'élément étranger peut être admis à mettre des enchères, si les héritiers le désirent. Laissons donc toujours le droit civil de côté, nous devons, dans cette seconde section, envisager une question unique : Au cas où une personne autre qu'un colicitant se rend adjudicataire d'un immeuble de la succession, quel droit faut-il percevoir sur le prix de son acquisition ?

La question avait préoccupé nos anciens auteurs. Fonmaur, l'auteur du *Traité des lods et des ventes* au n° 306 de son ouvrage écrivait déjà : « Mais si l'étranger admis à liciter est adjudicataire, l'adjudication faite à son profit a tous les caractères d'une vente, puisque les différents vendeurs ne sont qu'un à son égard et qu'il est égal d'être acquéreur d'un ou de plusieurs vendeurs, en sorte que cette adjudication est sujette à tous les droits d'une vente, comme s'il n'y avait qu'un vendeur. » Un peu plus tard Bosquet, dans son *Dictionnaire des Domaines*, au mot licitation, disait en termes plus brefs mais à peu près identiques : « Si la licitation est au profit d'un étranger, le droit du centième denier est dû sur la totalité des biens, dont il devient propriétaire par licitation (1). » De nos jours, les auteurs ont suivi leurs prédécesseurs, et tous reconnaissent, qu'en ce cas, il y a réellement vente. « Quand

(1) Ces citations de Fonnaur et de Bosquet sont rapportées dans le Répertoire de M. Garnier.

les étrangers ont été admis à enchérir, et que l'un d'eux devient adjudicataire, il n'y a pas de doute écrit M. Naquet (1) que l'opération ne constitue une vente ordinaire. » La jurisprudence, suivant les idées de la doctrine, reconnaît également qu'il y a lieu à l'ouverture du droit de vente dans ce cas : « Attendu, dit un jugement du tribunal de Nîmes du 2 août 1838 (2), qu'une licitation à laquelle les étrangers sont admis, et où ils deviennent adjudicataires, ne peut être considérée que comme une vente, qui ne doit être régie que par les règles spéciales à ce dernier contrat. » (Voir aussi en ce sens un arrêt de Cassation, Chambres réunies, 5 décembre 1907) (3).

Il est donc certain selon nous, que le droit à percevoir sera de 2 0/0 en principal ou de 7 0/0 sans décimes selon qu'il s'agira de licitation de biens meubles ou immeubles. Conformément aux règles suivies en matière de vente, et en conformité de la loi du 22 frimaire an VII, article 15, n° 6, il y aura lieu d'ajouter, au prix principal pour la liquidation du droit, toutes les charges qui pourront incomber à l'adjudicataire. L'assimilation de la licitation dans ce cas à la vente étant d'ailleurs complète, si les biens acquis par le tiers se composent des meubles et des immeubles, le receveur de l'Enregistrement ne devra pas manquer de faire reposer le droit de 7 0/0 sur la totalité de la valeur des biens acquis, a moins que les parties, par une sage prudence, et dans leurs intérêts, n'aient eu la précaution de stipuler, en les énumérant séparément, un prix spécial pour les objets mobiliers.

Nous appliquerons donc sans aucun doute le tarif des

(1) Voir Naquet. *Traité des droits d'Enregistrement*, t. I, p. 461.
(2) Voir S. 39, II, 102.
(3) Cet arrêt est rapporté dans la *Revue de l'Enregistrement* de 1908, article 4505 et a été cité par nous *précédemment*.

ventes quand la licitation aura lieu au profit d'un étranger. Mais que faut-il entendre par le mot « étranger » ? Nous ne parlerons point évidemment de l'hypothèse où l'adjudication est tranchée au profit d'un individu, n'ayant aucun droit de copropriété car le droit à appliquer serait sûrement celui de 7 0/0. Mais, bien souvent, la pratique se trouve en face de cas plus embarrassants. Si l'adjudication a été prononcée au profit d'un copartageant, et qu'il élise command en faveur d'un étranger, nous croyons que ce dernier étant en définitive l'acquéreur véritable, le droit de 7 0/0 est dû (1). Dans le cas inverse, au contraire, l'élection de command ayant lieu au profit d'un colicitant, le droit de 4 0/0 serait dû. Mais supposons une succession et 3 héritiers. L'un accepte sous bénéfice d'inventaire et se rend adjudicataire d'un immeuble licité : Doit-on percevoir sur son prix d'achat le droit de 7 0/0 ou celui de 4 0/0 ? Des controverses nombreuses ont pris naissance sur ce point : certains prétendent qu'un tel héritier est un simple étranger. L'article 883, dit-on, doit être interprété restrictivement ; or, il parle de « cohéritiers ». Ce terme doit donc être entendu dans le sens d'héritiers pur et simple. D'ailleurs, ne serait-ce pas aller à l'encontre de la volonté de l'héritier bénéficiaire que de le considérer comme héritier pur et simple ? D'autres auteurs, au contraire, soutiennent que l'article 883 a une portée d'ordre public, et que les parties ne sont point libres d'y déroger. Donc, tandis que dans l'opinion précédente, le droit de 7 0/0 serait dû, dans cette dernière, au contraire, il y aurait lieu d'appliquer la taxe de 4 0/0. Et les partisans de ce dernier droit invoquent en leur faveur un jugement du tribunal de Nimes du 6 novembre 1869 (2).

Les deux raisonnements sont subtils et pourraient,

(1) Voir Wahl. Succession, t. III, n° 4313.
(2) S., 71, II, 517.

à la rigueur, se soutenir. Pour nous, cependant, ils nous semblent erronés tous les deux, et nous n'hésitons pas à les rejeter pour chercher la véritable solution dans les principes purs du droit civil. L'article 806 du Code civil déclare qu'en cas d'acceptation bénéficiaire « l'héritier ne peut vendre les immeubles que dans les formes prescrites par la loi sur la procédure » et il renvoie pour les formalités à accomplir aux articles 953, 987 et 991, du Code de procédure qui exigent une vente judiciaire. Pour nous, il nous faut donc établir une distinction, suivant que la licitation a lieu à l'amiable ou par voie judiciaire. Dans le premier cas, conformément à l'article 988 du Code de procédure, le colicitant perd sa qualité d'héritier bénéciaire, pour devenir héritier pur et simple, et le droit de 4 0/0 est exigible sur les parts acquises. Dans le second, au contraire, son titre primitif lui est conservé, ce qui entraîne le droit de 7 0/0. Il est regrettable qu'un tarif réduit favorise ainsi l'héritier bénéficiaire, qui ne s'est point strictement conformé aux exigences de la loi, le jeu des principes entraîne cependant ces résultats bizarres, nous ne pouvons faire que le constater.

Enfin peut se présenter une autre difficulté. Supposons un lot adjugé à un colicitant indivisément avec un tiers. Quel droit appliquer? Doit-on appliquer le droit de 7 0/0 sur l'intégralité de la valeur du lot, c'est à dire le tarif le plus favorable à l'intérêt du Trésor, ou au contraire est-ce le simple droit de licitation qui doit l'emporter ? Conformément à une décision du tribunal de Grenoble du 27 août 1863, nous croyons qu'il convient de déduire la part du colicitant dans le lot bien acquis pour liquider le droit de mutation. Si c'est un avoué qui se rend adjudicataire pour une partie en faveur d'un colicitant, et pour une autre au profit d'un tiers, il y a somme toute deux adjudications distinctes.

Le droit de 4 0/0 sera donc calculé sur le prix des immeubles acquis au colicitant, déduction faite de sa part, et le droit de 7 0/0 sur la part acquise par l'étranger (1).

En résumé, le droit de vente devra donc être perçu sur les licitations tranchées au profit d'étrangers à la place des droits propres à cette opération, et édictés par l'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII. Cette remarque n'a point d'intérêt à l'heure actuelle pour les meubles, où le tarif est toujours de 2 0/0 en principal; elle n'est intéressante que pour les immeubles, où le droit de vente est de 7 0/0 sans décimes, à la place de 4 0/0 avec décimes (5 francs), ce qui fait une différence de 2 0/0.

Ce droit de 7 0/0 sans décimes, qui frappe les licitations tranchées au profit d'étrangers, se justifie par les considérations que nous avons développées au chapitre II de la première partie. Nous avons vu, en effet, que pour que le droit de partage de 0 fr. 20 0/0 soit perçu, il fallait que les cohéritiers justifient de la copropriété des biens partagés. Il en est de même pour la licitation. Pour que le droit de 4 0/0 en principal entre en jeu, il est nécessaire que l'acquéreur justifie d'une indivision antérieure avec ses coayants droit. Le colicitant étranger n'ayant aucun titre préalablement à son acquisition

(1) Voir Cassation, 6 juillet 1853, 1re partie, p. 543 ; intr., n° 1982, § 1. Enregistrement contre Alquier.

« Attendu, porte cet arrêt, que le jugement attaqué constate en fait que par actes au greffe du 7 août 1849, Dervau avoué, dernier enchérisseur de biens appartenant par moitié aux époux Alquier, a déclaré que l'adjudication à lui faite était, quant à une portion de ces biens désignés dans la déclaration pour le compte de Blaise moyennant une somme de 81.533 fr. et quant au surplus pour le compte des époux Alquier moyennant 254.808 fr. 17. Attendu que l'avoué dernier enchérisseur qui déclare le nom de l'adjudicataire est censé n'avoir agi que comme mantataire, que par conséquent la propriété adjugée a passé immédiatement des vendeurs aux adjudicataires acceptants, sans avoir reposé un seul instant sur la tête de l'avoué dernier enchérisseur, qu'il suit de là que les époux Alquier sont devenus directement acquéreurs de la portion de biens dont l'adjudication à lieu a leur profit et Blaise acquéreur du surplus. »

ne peut, en conséquence, bénéficier du droit de 4 0/0 en principal. C'est donc le droit de 7 0/0 sans décimes qui doit frapper la valeur des biens immeubles dont il est adjudicataire.

QUATRIÈME PARTIE

DU DROIT DE TRANSCRIPTION EN MATIÈRE DE PARTAGE

CHAPITRE PREMIER

Des différents cas dans lesquels le droit de transcription est dû en matière de communauté et de succession

La loi fondamentale du 23 mars 1855 sur la transcription dispose dans son article 1 : « Sont transcrits au bureau des hypothèques de la Situation des biens : 1° tout acte translatif de propriété immobilière, ou de droits réels susceptibles d'hypothèques ; 2° tout acte portant renonciation à ces mêmes droits ; 3° tout jugement qui déclare l'existence d'une convention verbale de la nature ci-dessus exprimée ; 4° tout jugement d'adjudication autre que celui rendu sur licitation, au profit d'un cohéritier ou d'un copartageant. »

Le droit de transcription que nous nous proposons d'étudier répond, comme son nom l'indique, à la formalité de la transcription hypothécaire « aussi, ne devait il être perçu originairement, que lors de la transcription et

seulement dans le cas où cette formalité était requise (1).» Mais comme les parties, en raison même de l'élévation du droit, y renonçaient fréquemment, l'article 52 de la loi du 28 avril 1816 décida que « dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits au bureau des hypothèques, le droit sera augmenté de 1 fr. 50 0/0. » Cette taxe devra donc être perçue par le receveur chaque fois qu'il lui sera possible, sur tous les actes translatifs, parce qu'ils portent sur des droits susceptibles d'hypothèques, qui sont de nature à être transcrits d'après la loi civile c'est à dire : « 1° ceux qui contiennent mutation d'immeubles ; 2° ceux dont la transcription est utile au point de vue de la purge (2) ». Dans ce cas la transcription au bureau des hypothèques ne donnera ouverture, outre le salaire du Conservateur, qu'à la taxe dite de remplacement de 0 fr. 25 0/0.

Telles sont les notions primordiales qu'il convenait de rappeler, et de bien mettre en relief, au début de ce chapitre, qui comprendra tout naturellement deux sections : l'une devant être consacrée aux partages de communauté et de succession, l'autre aux licitations.

SECTION I

Les Partages de communauté et de succession doivent-ils être transcrits?

Il est inutile de rappeler une fois de plus que les Partages sont, en droit civil français, purement déclaratifs. Aussi le législateur de 1855, continuant en cela les traditions des rédacteurs du Code de 1804, les a-t-il dispensés de la transcription. On peut regretter, en

(1) V. Wahl. *Droit fiscal.* Tome I, page 576.
(2) V. Même référence p. 577.

législation, l'existence d'une telle règle. Il est de toute évidence que le Régime de Publicité organisé par la loi de 1855 ne pourrait être complet, qu'en supprimant cette immunité des actes déclaratifs. Sans doute, il n'y a point aliénation, ni transfert de propriété. Mais n'y a-t-il pas attribution et n'importe-t-il pas aux tiers de la connaître? Un doute sérieux ne nous semble guère possible sur ce point. Cependant, notre seule préoccupation ici doit être de savoir si, en cette matière, il y a parallélisme entre le droit fiscal et le droit civil, en d'autres termes s'il y a lieu, ou non, de percevoir le droit de transcription sur les Partages.

La question, depuis longtemps résolue, ne souffre plus aucune difficulté. Les auteurs et la jurisprudence sont unanimes à reconnaître qu'ils ne peuvent jamais être assujettis au droit de transcription. Même en cas de soultes, tous reconnaissent que le principe contenu dans l'article 883 doit s'étendre au droit fiscal. C'est que, malgré celles-ci, l'acte de partage, de par sa nature et ses caractères, reste un partage réel. Une solution de l'administration de l'Enregistrement du 22 décembre 1856 marque d'ailleurs très nettement la différence qui existe entre le partage avec soulte, et une adjudication sur licitation : « L'adjudication, dit-elle, faisant connaître la valeur totale des biens adjugés, la transcription d'un tel acte peut produire un effet, puisqu'il a pour résultat de fixer le prix à l'égard des créanciers hypothécaires, et d'arriver à la purge des immeubles. Dans le cas au contraire, où il s'agit d'une soulte représentant une partie indéterminée des immeubles partagés, la transcription du contrat serait absolument sans effet, puisque l'offre d'une partie de la valeur des biens aux créanciers hypothécaires ne pourrait avoir pour résultat de purger ces immeubles des hypothèques dont ils sont grevés. (Voir Garnier, *Traité alphabé-*

tique des droits d'enregistrement v° *Partage*, n° 303.)

La jurisprudence a d'ailleurs sanctionné la règle de la Régie dans trois arrêts de Cassation des 27 juillet 1819, 10 août 1824 et 28 juin 1833 : « Attendu, dit l'arrêt de 1824, que ceux qui achètent ensemble, conjointement et solidairement un immeuble forment une Société civile pour cet objet, que le Partage ou la licitation, qui mettent fin à cette société, ne sont point des actes translatifs de propriété conformément à l'article 1072, et autres auxquels se réfère cet article du Code civil, d'où il suit que cet acte n'est pas sujet à la transcription (1). » La jurisprudence malgré un moment d'égarement, (voir jugement du Havre du 24 avril 1857 et jugement du tribunal de Cahors du 13 juillet 1861) est toujours restée fidèle aux principes qu'elle avait posés dans l'arrêt de 1824, et l'on peut dire, qu'aujourd'hui, tous admettent que le partage avec ou sans soulte, entre majeurs ou mineurs, est toujours dispensé du droit de transcription. Mais, naturellement, si les parties priaient le conservateur des hypothèques de le transcrire, celui-ci ne pourrait refuser, et le droit de 1 fr. 50 0/0 serait exigible.

SECTION II

La licitation doit-elle être transcrite ? Conditions nécessaires pour la dispense du droit de transcription

Nous tenons tout d'abord au début de cette étude à bien préciser le point qui devra faire l'objet de nos

(1) Voir Sirey, 1825, 1re partie, 98.

explications. Nous écartons tout naturellement le cas où la licitation a pour objet des biens mobiliers, pour n'envisager que le cas où elle porte sur un immeuble. Nous laissons également de côté l'hypothèse ou l'adjudicataire est un étranger; la licitation étant une véritable vente à son égard, devra être transcrite. La seule question qui se pose est donc celle-ci : la licitation immobilière tranchée au profit d'un cohéritier doit-elle être transcrite ? Notre réponse se déduit de la combinaison des articles 52 et 54 de la loi du 28 avril 1816. D'après eux, le droit de transcription devient exigible, chaque fois qu'il y a vente d'immeubles, ou un acte de nature à être transcrit. Or, nous avons vu que, d'après la définition même de la licitation, celle-ci n'est qu'une modalité du Partage. Tout à fait étrangère aux caractères des actes translatifs, elle est, en principe, dispensée du droit de transcription. D'ailleurs le colicitant n'ayant point à purger, la formalité de la transcription serait pour lui bien inutile. La jurisprudence est depuis longtemps fixée en ce sens, et des arrêts nombreux confirment la règle que nous venons de poser : « Attendu, porte un arrêt du 27 novembre 1821 (1) que si l'article 69, § 7, nos 1 et 4 de la loi du 22 frimaire an VII assujettit également à un droit proportionnel de mutation de 4 0/0 et les ventes d'immeubles proprement dites, et les acquisitions de parts indivises d'immeubles par voie de licitation, la loi du 28 avril 1816 en imposant par son article 52 sur les ventes d'immeubles un droit additionnel de 1 fr. 50 0/0, ne contient pas une semblable disposition à l'égard des licitations entre copropriétaires, et qu'ainsi, on ne peut pas induire de cet article 52 que ce droit additionnel soit applicable à ce dernier genre d'acquisition, parce

(1) S., 1822, I, 211.

que, en matière d'impôts, surtout, on ne peut pas, par voie d'induction ou d'analogie, étendre, d'un cas à un autre, la disposition de la loi. » Les auteurs qui s'intéressent soit au droit civil, soit au droit fiscal, ont essayé de dégager les règles que devrait remplir la licitation pour être dispensée de la transcription, et du droit afférent à cette formalité. Ils doivent reconnaître que : 1° l'indivision doit cesser. (Nous aurons d'ailleurs l'occasion d'examiner à ce sujet la controverse qui s'élève entre eux, sur le point de savoir si l'indivision doit finir à l'égard de tous, ou seulement au profit de quelques-uns ;) 2° que le titre du cessionnaire doit être commun avec celui des autres cédants.

1° *Condition.* — Cessation de l'indivision

Supposons un héritier adjudicataire sur licitation d'un immeuble de la succession. Faisant appel aux principes de l'article 883 du Code Napoléon, nous dirons « qu'il est censé avoir succédé seul au de cujus », donc, d'une part, son titre étant nettement établi, il n'y a pas lieu de consolider sur sa tête, au regard des tiers, une propriété qui y repose déjà d'après le droit civil. D'autre part, il n'a point à purger les hypothèques consenties pendant l'indivision, par les autres copropriétaires. Elles sont inexistantes à son égard, puisque par la fiction même de l'article 883 la période d'indivision est anéantie, et que la propriété passe directement du patrimoine du défunt dans celui de l'adjudicataire ; or, l'on ne peut effacer ce qui n'a jamais existé. Partant, les deux résultats que l'on se proposait d'atteindre par la transcription, existant déjà ou ne pouvant se réaliser, cette formalité est absolument inutile, et il n'y a pas lieu, lors de

l'enregistrement de l'acte de licitation, de percevoir la taxe de 1 fr. 50 0/0. En somme, point de transcription, s'il y a cessation de l'indivision.

Mais, il peut se faire, lorsque l'immeuble est très important, que la licitation soit tranchée au profit de plusieurs. La transcription doit-elle s'appliquer, et le droit de 1 fr. 50 0/0 est-il exigible ? Bien des controverses ont été émises sur ce point ; exposons d'abord la théorie de l'Administration, sauf à présenter ensuite les objections qu'elle soulève.

Nous connaissons la teneur de l'article 883. L'Enregistrement prétend l'interpréter restrictivement, et déclare formellement que si la licitation est prononcée au profit de plusieurs cohéritiers, l'acte doit être transcrit. Sans doute, chaque cohéritier est bien censé n'avoir été propriétaire que des biens qui lui sont individuellement attribués, mais peut-on dire que chaque adjudicataire est censé avoir succédé seul au bien qui lui est adjugé ? Puisque par hypothèse l'immeuble a été acquis par plusieurs, le bon sens, et la raison, protesteraient contre une telle affirmation. Dès lors, le cas que nous examinons ne tombant plus sous le coup de l'article 1, § 4 de la loi du 23 mars 1855, il est nécessaire, par suite, de porter à la connaissance des tiers cette acquisition collective. Il peut être également utile de purger les hypothèques nées soit du chef du défunt, soit du chef des autres cohéritiers. En un mot, les deux buts auxquels tend la transcription réapparaissant, il y a lieu de remplir cette formalité, et de percevoir, lors de l'enregistrement de la licitation, le droit de 1 fr. 50 0/0.

Telle est, à l'heure actuelle, la théorie émise par l'Administration. La Cour de cassation, par un arrêt de la Chambre civile du 11 janvier 1909, rendu sur pourvoi contre un jugement du tribunal de Louhans

du 15 juillet 1904, est venue la confirmer (1). Les motifs en sont clairs, et ne peuvent laisser aucun doute : « Attendu, dit-il, qu'aux termes de l'article 883 du Code civil, chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession, attendu, d'autre part, que la loi du 23 mars 1855 dispose dans son article premier que sont transcrits au bureau des hypothèques de la situation des biens tous jugements d'adjudication autres que celui rendu sur licitation au profit d'un cohéritier ou d'un copartageant, attendu qu'il résulte de ces deux textes, que dans le cas où un jugement d'adjudication est rendu sur licitation au profit non d'un seul, mais de deux ou de plusieurs cohéritiers, ce jugement ne mettant pas fin à l'indivision entre les parties est, non pas déclaratif, mais translatif de propriété, qu'il est de nature à être transcrit et que par application de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 le droit de transcription est exigible (2).»

En résumé, la Cour de cassation se refuse à dire que si l'adjudication est prononcée au profit de plusieurs, chacun est censé avoir succédé seul. Unir ces deux propositions lui semble absurde, et partant de l'idée que l'article 883 n'est applicable qu'au cas où la licitation est tranchée au profit d'un seul, elle soutient la théorie que nous venons d'exposer.

L'administration peut d'ailleurs trouver un argument en faveur de sa thèse dans la doctrine elle-même. MM. Aubry et Rau (3), pour ne citer qu'eux, se rangent à l'opinion de la Régie : « Il existe, disent-ils,

(1) Voir *Revue critique de Législation et de Jurisprudence*, 1910, nos 9 et 10.
(2) Dalloz, 1909, I, 81.
(3) Voir Aubry et Rau. *Traité de Droit civil*, IV. § 625.

une immense différence entre l'acte qui fait cesser l'indivision à l'égard de tous les cohéritiers et un acte qui ne la fait cesser qu'à l'égard de l'un des cohéritiers en la laissant subsister à l'égard des autres. » Demolombe, Marcadé, adoptent la même solution. Il semble donc que l'Enregistrement, en sanctionnant ces règles admises par l'école et la pratique, soit à l'abri de toutes critiques.

Et cependant, il nous semble qu'une telle théorie est bien étrange au point de vue civil. Pourquoi distinguer le cas où la licitation est tranchée au profit de plusieurs cohéritiers, de celui où un seul se rend adjudicataire?

Le motif n'apparaît nullement. M. Planiol (1) n'a pas d'ailleurs manqué de signaler l'absurdité de la distinction faite par la Régie. L'éminent professeur déclare que la jurisprudence ajoute au texte en exigeant une condition que celui-ci n'exprime pas. Selon lui, l'article 883 condamne la théorie de la Cour de cassation « par les termes qu'il emploie. Car, en disant que chaque cohéritier bénéfice de l'effet déclaratif pour tous les objets mis dans son lot, il exprime l'idée que cet effet se produit simultanément pour eux tous, qu'il leur est commun, que tous y ont droit, et dès lors, il n'y a aucun obstacle qui puisse l'empêcher de se produire collectivement au profit de deux ou de trois d'entre eux, considérés comme ayant désormais un lot collectif séparé des lots des autres: que si chacun d'eux pris séparément a droit à ce bénéfice traditionnel admis depuis tant de siècles par le droit français, pour se protéger contre ceux qui ne participent pas au même lot, on ne voit pas pourquoi le simple contact qu'ils conservent entre eux, en se faisant

(1) Voir Planiol. Note dans Dalloz sous arrêt du 11 janvier 1909 ; D., 1909, I, p. 81.

donner un lot collectif, serait pour eux une cause d'infériorité ou de déchéance capable de les priver de tant d'avantages ». D'ailleurs, rien dans l'ancienne doctrine, ou dans la jurisprudence des parlements, ne peut servir de base à l'arrêt de 1909. La coutume de Paris et celle d'Orléans (1) sont en sens contraire, et cependant les principes n'ont pu changer avec les temps.

Nous nous hâtons d'ajouter d'ailleurs que la jurisprudence de la Cour de cassation qui a été adoptée par la Régie conduit souvent à des résultats étranges. Elle subordonne l'effet déclaratif à la confection ultérieure du partage définitif. Elle admet, sans aucune contestation, que « si l'on présente à l'administration un acte complet de partage comprenant dans la masse partageable, le prix de l'immeuble licité, et intervenu avant l'Enregistrement du jugement d'adjudication, cette adjudication ne sera qu'une opération du partage », produisant l'effet déclaratif et dispensée de la transcription. C'est là, nous l'avouons, une subtilité inexplicable. Il est incompréhensible de faire dépendre l'effet déclaratif de la confection plus ou moins rapide de l'acte de partage.

Cependant, après avoir adressé toutes ces critiques au système que nous combattons, nous ne pouvons faire que constater la théorie de l'administration qui l'adopte, et semble d'ailleurs bien assise. Nous souhaitons que la Cour suprême revienne à des principes juridiques mieux établis, et puisse entraîner à sa suite la Régie. Mais peut-on l'espérer sérieusement?

L'arrêt de 1909 ne fait point exception à la jurisprudence antérieure ; il n'est donc point appelé à s'effacer prochainement de la mémoire des juris consultes, et en effet d'autres décisions de la Cour su-

(1) Voir *Coutume de Paris*, article 80 et *Coutume d'Orléans*, article 16.

prême en sens contraire ne sont guère probables. La Cour en 1909 n'a fait que continuer la tradition qu'elle suit depuis plus de soixante ans (1). Dès lors il ne nous semble pas possible d'espérer un revirement qui la change complètement.

Résumant donc d'un mot tous les développements précédents, nous dirons que, contrairement aux principes juridiques, la Régie ne dispense du droit de transcription que les licitations tranchées au profit d'un seul cohéritier, celles-ci seules, suivant elle, produisant un effet déclaratif.

Cependant, il existe des cas peu nombreux d'ailleurs où la transcription est nécessaire bien que l'indivision cesse complètement. Ce sont ces exceptions qu'il nous faut passer en revue maintenant après avoir posé la règle générale.

Une première dérogation aux principes que nous avons admis a lieu lorsque l'adjudicataire au profit duquel la licitation est tranchée, ne peut se dire continuateur de la personne du défunt. Ce sera le cas de l'héritier bénéficiaire. Nous n'avons pas besoin de rappeler que l'acceptation sous bénéfice d'inventaire est une faveur accordée à l'héritier qui, ignorant encore la consistance des biens de la succession, et craignant encore dans son doute de confondre ses biens avec ceux du défunt, veut éviter d'être poursuivi sur ses deniers personnels par les créanciers de celui-ci. Sans doute il est héritier, mais sous la condition que la succession se solde, tout compte fait, par un reliquat d'actif.

Supposons donc une licitation immobilière tranchée

(1) Voir Cassation, 21 juin et 12 juillet 1848 ; D., 48, I, 156. Cette jurisprudence a été maintenue par la plupart des Tribunaux : Poitiers, 10 juillet 1889 ; D., 90, II, 183 ; Alger, 10 avril 1894 ; D., 94, II, 462.

à son profit. Il lui est loisible d'affranchir l'immeuble des hypothèques qui le grèvent, par la voie de la purge. Dès lors, l'un des buts de la transcription réapparaissant, cette formalité devient nécessaire et le receveur de l'Enregistrement ne devra pas manquer de percevoir le droit qu'elle engendre (1).

Un arrêt de Cassation du 12 janvier 1876 confirme d'ailleurs en tous points la solution que nous donnons : « Attendu, dit-il, qu'aux termes de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816, le droit proportionnel de transcription est exigible sur les actes qui, soumis à l'Enregistrement, sont de nature a être transcrits, que cette disposition s'applique à l'héritier bénéficiaire, soit majeur, soit mineur qui, n'étant pas tenu sur ses biens personnels, a la faculté de purger les immeubles héréditaires à lui adjugés sur licitation. »

Il nous semble cependant que les règles précédemment posées doivent être interprétées à la lettre : la qualité d'héritier bénéficiaire, selon nous, doit exister chez celui-ci au moment même de la perception du droit pour être justifiée. Ainsi, le droit de 1fr.50 0/0 ne serait point dû au cas où l'héritier aurait renoncé à son bénéfice au moment même de la licitation, ou si le receveur, ayant omis de le percevoir sur celle-ci, l'héritier était, lors du forcement, redevenu héritier pur et simple. La réciproque cependant ne serait point vraie, et si l'on suppose que le droit ait été régulièrement perçu, l'héritier ne pourrait, croyons-nous, demander avec succès, la restitution du droit de transcription sous prétexte qu'il a renoncé à son bénéfice. L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII qui défend la restitution des droits régulièrement perçus, quelles que soient les circonstances ultérieures, s'y oppose formellement.

(1) Voir Instruction de l'administration de l'Enregistrement, n° 2542, § 4.

Si, au lieu de considérer le cas de l'individu qui, pleinement maître de ses droits, accepte néanmoins sous bénéfice d'inventaire la succession, à laquelle il est appelé, nous envisageons le cas du mineur et de l'interdit, il va sans dire que le raisonnement précédent reste rigoureusement exact. Supposons une licitation tranchée au profit de l'un de ces incapables. Dans leurs intérêts mêmes la loi les oblige à accepter bénéficiairement les successions. Dès lors, bien qu'héritiers, ils ne continuent point la personne du défunt, et la dispense du droit de transcription ne saurait leur être appliquée.

Aux héritiers bénéficiaires il faut assimiler la personne au profit de laquelle l'adjudication sur licitation d'un bien grevé de substitution est tranchée. La Cour de cassation qui a eu à s'occuper de ce cas n'hésite point à décider que la licitation ainsi tranchée doit être transcrite : « Attendu, dit un arrêt du 7 avril 1886 (1), qu'à la différence de la loi du 21 ventôse an VII qui, par son article 25, n'imposait le droit de transcription de 1 fr. 50 0/0 que sur les actes emportant mutation de propriété immobilière, la loi du 28 avril 1816, article 4, impose ce droit lors de l'enregistrement aux actes qui sont de nature à être transcrits, attendu que tel est précisément le caractère d'un jugement d'adjudication de biens immeubles au profit du grevé de la quotité disponible, que le grevé ne pouvant aliéner ou hypothéquer les immeubles compris dans la substitution, que sous condition résolutoire, a un intérêt réel à les affranchir de la substitution, en transportant les droits éventuels des appelés sous la même condition sur une somme déterminée dont il reste saisi, et à purger lesdits biens des dettes et hypothèques pou-

(1) S., 86, I, p. 481.

vant les grever du chef même des appelés, purgé dont la première formalité, aux termes de l'article 2181, est la transcription de son jugement d'adjudication (1). »

Enfin, la licitation au profit d'un légataire ou du donataire d'une portion indivise de l'immeuble, de même que celle faite au profit d'un légataire universel non saisi entraîne aussi le droit de transcription sur le prix d'adjudication (2). La raison en est que, n'étant point tenu des dettes *ultra vires* et pouvant purger, il est nécessaire à ces personnes d'accomplir la formalité préliminaire à toute purge.

2° *Condition.* — Nécessité d'un titre commun

La seconde condition exigée par la doctrine pour la dispense du droit de transcription est l'existence d'un titre commun avec les autres cohéritiers. Que faut-il entendre par là ? Bien que l'expression soit assez vague en elle-même, le législateur ne l'a point expliqué, et a laissé aux juristes le soin de la définir. M. Naquet, dans son *Traité des droits d'Enregistrement* déclare que le titre dont il s'agit est le *negotium juris* le fait qui en gendre la propriété et non point l'acte qui constate ce fait. Il semble donc que, pour qu'il y ait titre commun, il faut supposer que les copartageants ont acquis simultanément leurs droits en vertu d'un fait juridique unique. Ainsi, lorsque l'un des héritiers cède sa part indivise à un étranger, cet étranger ne possède pas au même titre que les cohéritiers du cédant quoiqu'il y ait communauté entre eux (Naquet, t. I, 471). Le mot titre commun doit donc être entendu dans le sens que lui attribuait

(1) Voir Wahl. *Traité du Droit fiscal*, t. I, 590.

(2) Voir en ce sens Cassation, 28 décembre 1897 ; S., 98, I, 145, 4 juin 1890 ; S. 891, I, 135 et note de M. Wahl. V. aussi Revue de l'Enregistrement de 1911, n° 5209.

déjà la jurisprudence sous l'empire de la loi du 14 thermidor an IV, quand elle posait le principe que les copropriétaires au même titre étaient ceux qui possédaient en commun et qui avaient le même titre de propriété. Notre jurisprudence n'a d'ailleurs nullement changé à cet égard, comme le prouvent maints arrêts de la Cour suprême, dont le plus explicite est peut-être celui du 15 mars 1870 (voir Sirey, 70, I, 270, instruction générale, 2402, § 4).

Nous voici donc documentés sur les mots « titre commun » exigé par la doctrine. Reste à connaître quels héritiers, et, par suite, quels colicitants le possèdent? En principe, l'on peut donner comme réponse que ce sont tous ceux qui ont acquis en vertu d'un même fait juridique. Tels sont par exemple deux individus qui tiendraient leurs droits sur un immeuble de la même vente, ou encore plusieurs donataires, auxquels des libéralités auraient été concédées par la même disposition à titre gratuit. Le légataire universel, et l'héritier, qui acquièrent tous deux par suite du même décès ont également titre commun. Bref, chaque fois que des colicitants ont des droits qui découlent d'un même fait, ou d'un même acte, la seconde condition exigée par la doctrine pour l'exemption du droit de transcription est remplie, et la licitation ne donne point ouverture au droit de 1 fr. 50 0/0.

Notre législation fiscale n'a pas d'ailleurs profondément innové sur ce point, elle n'a fait que suivre les errements de l'ancien droit. Reportons-nous par la pensée au XVI^e^ siècle. Nous avons vu que les licitations avaient été, peut-être sur les conseils de Dumoulin, affranchies de tout droit. Il n'en était point de même des ventes, qui supportaient le droit de lods. Comment, d'ailleurs, aurait-il pu en être autrement? N'était-il pas juste, que le seigneur, pour prix de l'investiture du

nouveau propriétaire levât un impôt, sur la mutation qui avait été opérée ? Mais, de bonne heure, on essaya d'éviter le droit seigneurial, en confondant les adjudications avec les licitations. Aussi les juristes de l'époque, probablement par amour de la science, avaient protesté contre une confusion aussi regrettable, et s'étaient fait un devoir, pour éviter la fraude, de déterminer la nature de chacun de ces contrats, et de chercher les différences qui les séparaient. Or, précisément, le titre commun était la pierre de touche qui permettait de les distinguer. Écoutons Pothier dans son traité des fiefs (1). Il montre bien que le titre commun était le point capital : « En principe, dit-il, l'adjudication par licitation tenant lieu de partage, elle n'est point un nouveau titre d'acquisition, et l'adjudicataire par licitation est censé tenir le total directement en vertu du titre auquel il tenait la portion indivise, à laquelle les autres ont accédé par licitation, parce que la nature de l'indivision donnait lieu à cette accession ; de là il suit que si l'un des propriétaires se rend adjudicataire, étant censé tenir ce total en vertu de l'acquisition originaire qu'il a faite avec ses copropriétaires, et le profit de quint entier ayant été acquitté par raison de ladite acquisition, il ne peut devoir rien de plus. Au contraire, par le même principe, si c'est l'étranger qui est adjudicataire par la licitation, comme le titre en vertu duquel il tenait sa portion indivise n'est pas le titre originaire d'acquisition, mais le titre particulier par lequel il avait acquis d'un des copropriétaires son quart indivis, il est censé avoir acquis aussi, en vertu de ce titre, les trois autres quarts qui lui accèdent sur licitation, mais le profit du quint n'a été payé que pour 1/4 pour raison de cette acquisition ; par conséquent, puisqu'il

(1) Voir Pothier. *Traité des fiefs*, 1re partie, ch. v, section I, § 3.

devient propriétaire des trois autres quarts en vertu de cette acquisition, il faut qu'il achève de payer le profit de quint par les 3/4 qui restent à payer. »

Aujourd'hui les droits seigneuriaux ne sont plus qu'un souvenir. Disparus à tout jamais avec les derniers vestiges de la féodalité, ils sont remplacés par les impôts perçus par l'État. Mais à cause des besoins toujours croissants de nos budgets, la licitation, pas plus que la vente, n'a été dispensée du droit de mutation. Le souvenir de l'ancien droit s'est néanmoins perpétué. Comme nous l'avons vu, en effet, la législation fiscale dispense la licitation du droit de transcription.

Il existe néanmoins un cas, ou bien qu'il y ait titre commun, la transcription du titre du colicitant devient une nécessité Nous voulons parler de l'hypothèse, d'ailleurs assez rare, où il se réserve l'action résolutoire et le privilège du vendeur.

Par l'adjonction d'une telle clause, spéciale aux ventes, les parties ont pour ainsi dire, par leur propre volonté, transformé la licitation en une simple mutation Or, l'article 2108 du Code civil est formel : « le vendeur privilégié, dit-il, conserve son privilège par la transcription du titre, qui transfère la propriété à l'acquéreur, et qui constate que la totalité ou partie du prix lui est dû ». Dès lors aucun doute : la transcription étant la condition de la conservation du privilège, la licitation doit être transcrite, et ce sera le cas de percevoir le droit de 1 fr. 50 0/0.

Tels étaient les développements que nous devions fournir sur la seconde condition exigée par la doctrine, pour la dispense du droit de transcription. Quelle est la valeur de cette notion du titre commun ?

Pour nous, nous la considérons comme fausse, et dénuée de tout fondement : elle ne repose d'une part sur aucun texte législatif. Bien plus, il existe des arrêts

de Cassation, qui disent formellement que le titre commun n'est pas une condition exigée pour l'application de l'article 883 : « Attendu, porte un arrêt du 27 janvier 1857 (1) que du rapprochement des articles 883, 1476 et 1872 du Code Napoléon, il résulte qu'il est de principe général en matière de partage que chaque copartageant est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets, qu'aucune disposition de la loi n'exige pour l'application de ce principe que les cohéritiers ou associés, le soient devenus au même titre. »

D'autre part, il existe des cas où le droit de transcription est dû, bien qu'il y ait titre commun parce que la purge est possible de la part de l'adjudicataire. Il serait donc plus logique d'abandonner la notion du titre commun, et de poser comme principe que le droit de transcription serait dû chaque fois que la purge serait nécessaire.

Néanmoins, si la notion du titre commun a persisté jusqu'à aujourd'hui, c'est qu'elle avait une utilité. Et en effet l'administration a craint qu'en l'abandonnant le Trésor ne soit frustré du droit de transcription. Sans elle, la fraude consistant à acheter une minime portion d'un immeuble, et à se rendre adjudicaire du tout, à titre de licitation n'aurait pas manqué d'avoir lieu, si bien que le droit de transcription n'aurait jamais été appliqué, ou du moins n'aurait été liquidé que sur la valeur de l'acquisition minime précédant la licitation.

Quoiqu'il en soit, nous pouvons retenir de cette étude, que, bien qu'en général, la licitation soit affranchie de

(1) V. Sirey, 57, I, p. 665.

toute transcription, il existe cependant des cas où il est nécessaire d'accomplir cette formalité, et où le droit de 1 fr. 50 0/0 sera dû, indépendamment du taux de 4 0/0 liquidé sur les parts acquises.

CHAPITRE II

De la liquidation du droit de transcription en matière de licitation immobilière

Nous venons de relater certains cas exceptionnels où la licitation doit être transcrite. Bien que ces hypothèses dérogent à la règle générale, elles sont néanmoins assez fréquentes en pratique, et tout naturellement la question se pose de savoir comment devra être liquidé le droit de transcription. Faut-il le calculer sur la même base que le droit de licitation? On l'a soutenu en s'appuyant sur l'article 25 de la loi de ventôse an VII. Mais la jurisprudence, depuis longtemps, a rompu avec cette doctrine, en reconnaissant qu'il y avait séparation complète entre l'un et l'autre de ces droits (1). Dès lors, nous croyons qu'il y a lieu de distinguer, suivant que la licitation porte sur une partie seulement, ou sur la totalité de l'immeuble. Le premier cas est simple : en supposant que la licitation ne porte que sur une partie d'un immeuble, le droit de transcription de 1 fr. 50 0/0 sera calculé sur ce prix représentant la portion de l'immeuble. La raison en est facile à trouver. Nous avons vu, en effet, à maintes reprises que la transcription était la formalité nécessaire à la purge ; or bien que l'hypothèque porte sur l'intégralité

(1) Voir en ce sens Cassation, 3 janvier 1865 ; S., 65, I, 139.
— 15 mars 1870 ; S., 70, I, 270.
— 6 décembre 1871 ; S., 71, I, 247.

de l'immeuble, et le grève en toute partie, (*est tota in toto et tota in qualibet parte*), le colicitant ne peut purger que ce qu'il a acquis, et non ce qui lui appartenait personnellement ; dès lors la purge n'atteignant que cette portion de l'immeuble, le droit de transcription ne sera également dû que sur le prix qui la représente. Au contraire, si le colicitant s'est rendu propriétaire de tout l'immeuble, le droit de 1 fr. 50 0/0 sera perçu sur la totalité du prix, bien qu'il y ait lieu, pour la liquidation du droit de 4 0/0, de déduire la part qui lui appartenait déjà. En effet, ne continuant pas la personne du défunt, il doit offrir la totalité du prix pour purger. En somme, il y a séparation complète entre le droit de transcription, et le droit de mutation. Celui-ci est un impôt, et ne peut porter que sur ce qui est acquis réellement ; celui-là est le salaire d'une formalité matérielle antérieure à la purge, et doit être liquidé sur les sommes offertes aux créanciers. Un arrêt de Cassation du 15 juin 1840 (1), rendu dans une affaire Caron, marque bien les caractères tout à fait opposés de ces deux droits « attendu, dit-il, que l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII ordonne que le droit sur la transcription des actes emportant mutation de propriété immobilière sera perçu à raison de 1 fr. 50 0/0 sur le prix intégral, ainsi que ce prix aura été réglé à l'Enregistrement, que le but de cette dernière disposition a été de rendre communes au droit de transcription les bases qui avaient été posées par la loi de frimaire an VII, pour la liquidation du prix, relatif au droit d'enregistrement ; qu'il ne résulte pas de cet article que le droit de transcription ne peut être exigé que sur les sommes soumises au droit proportionnel d'enregistrement, de telle sorte que si, pour des motifs parti-

(1) Voir Sirey 1840, I, p. 610.

culiers à l'acte, aucun droit proportionnel n'avait été perçu lors de l'enregistrement, il ne serait dû aucun droit sur la transcription, que seulement la liquidation de la valeur sur laquelle doivent être acquittés ces deux droits, d'une nature absolument distincte, doit être faite d'après les mêmes bases et ainsi qu'elles sont déterminées par la loi du 22 frimaire an VII ».

Cette différence, entre le droit de transcription et de mutation, est d'une importance capitale, et va précisément nous servir d'arguments pour repousser une prétention injustifiée de l'administration, en matière de licitation susceptible d'être transcrite.

Depuis la loi du 22 avril 1905, le tarif applicable aux ventes qui était autrefois de 5 fr. 50 0/0 avec décimes a été élevé à 7 0/0 sans décimes, ce qui constitue une augmentation de 2 centimes 1/2 0/0. En pratique, l'administration prétend étendre ce droit de 7 0/0 à certaines licitations d'immeubles ne faisant pas cesser l'indivision, notamment à celles prononcées au profit de plusieurs héritiers. Les parts acquises devraient alors supporter le droit de 7 0/0 sur leur valeur, et le droit de 1 fr. 50 0/0 serait dû sur le surplus du prix. La Régie prétend, en effet, que la licitation, qui n'est pas déclarative, constitue un acte translatif de propriété, et que, dès lors, la transcription étant nécessaire pour la rendre opposable au tiers, il y avait lieu logiquement d'appliquer le tarif des ventes.

La théorie est sans doute fiscale et procède d'un raisonnement subtil. Néanmoins, il nous semble que les prétentions du Fisc sont insoutenables en droit pur, nous osons espérer que l'administration de l'enregistrement par une nouvelle instruction recommandera à ses agents de l'abandonner. Nous avons vu, en effet, qu'il n'y avait aucune assimilation possible entre le

droit de transcription et le droit de mutation, et d'ailleurs, jamais avant 1905, la Régie n'a émis la prétention de les assimiler. La loi du 22 frimaire an VII soumettait au même taux, les ventes et les licitations mais reconnaissait que le mode de liquidation du droit devait être différent. La loi du 25 avril 1816, comme le fait remarquer la Cour de cassation en 1819(1), les distingue nettement, en les soumettant à des droits différents. Or, la loi de 1905 parle « du droit d'enregistrement des ventes d'immeubles », et ne fait aucune allusion aux licitations. Il nous semble donc tout à fait insoutenable de prétendre que le droit de 7 0/0 peut être exigé sur les parts acquises. D'ailleurs, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de condamner la théorie de l'administration. La question soulevée pour la première fois le 2 août 1907 devant le tribunal de Lyon, lui a fourni l'occasion de relever l'erreur qui se trouve à la base même du raisonnement de la Régie : « Attendu, dit ce jugement, qu'en matière fiscale, tout est de droit étroit, qu'une licitation entre cohéritiers, même non déclarative de propriété, et assujettie au droit de transcription, n'en reste pas moins une licitation ; que, comme telle, elle est soumise au droit de 4 0/0 dont l'article 69, § 7 de la loi du 22 frimaire an VII frappe les parts et portions indivises des biens immeubles aquises par licitation : que c'est donc à tort que la Régie entend faire application à l'adjudication sur licitation du droit d'enregistrement de 7 0/0 édicté par les articles 52 de la loi du 28 avril 1816 et 2 de la loi du 22 avril 1905 en ce qui concerne les ventes d'immeubles, alors que les textes spéciaux aux ventes d'immeubles ne font nullement mention des licitations (2). »

(1) Voir arrêt du 27 juillet 1819 ; S., 1820, I, 106. Enregistrement c. Gouin.
(2) Voir *Revue de l'Enregistrement*, 1908, p. 56, n° 4470.

Il est souhaitable que la Cour de cassation ait bientôt à se prononcer sur cette question, pour confirmer le jugement du tribunal de Lyon. On pourra alors espérer de la part de la Régie une révision de son système (1), et une application des droits plus en rapport avec la volonté du législateur (2).

(1) L'administration exprime son système dans l'instruction 3271, § 22.
(2) Voir *Revue critique de la Législation et de la Jurisprudence*, 1910, p. 459.

CHAPITRE III

Du droit de transcription en matière de partage de société

En abordant cette matière, nous touchons à un point des plus controversés de la législation fiscale. Aussi, chercherons-nous surtout à dégager les principes sur lesquels repose la question que nous voulons étudier.

Or, il nous semble que, pour la clarté de nos explications, il y a lieu de distinguer nettement deux hypothèses pouvant se présenter lors du partage de la société ; ou bien, en effet, les apports font retour à leurs auteurs, ou bien ils sont attribués à un autre que celui qui les a apportés dans la masse sociale.

Le premier cas peut paraître simple à première vue. Néanmoins il nécessite un exposé assez long, à cause du revirement qui s'est opéré dans la jurisprudence, pendant ces dernières années, et que nous aurons l'occasion d'exposer et d'apprécier.

Jusqu'en 1895, la Régie, suivant en cela la jurisprudence, faisait une distinction entre les actionnaires des sociétés anonymes et les commanditaires d'une part, et les associés en nom collectif et les commandités d'autre part. Tandis que ceux-là ne supportent les dettes sociales que jusqu'à concurrence de leurs apports, ceux-ci, tout au contraire, sont tenus personnellement et indéfiniment sur tous leurs biens des engagements de la société. Partant, la Régie par une application rigoureuse de ces principes, admettait les premiers au

bénéfice de la purge, qu'elle refusait aux seconds, et réglait d'ailleurs d'après cette distinction, et une logique parfaite, la perception du droit de transcription.

La solution que nous venons d'exposer pour les associés en nom collectif et les membres des sociétés civiles n'a jamais subi aucun changement. Ni l'une ni l'autre de ces personnes ne pouvant purger, le droit de 1 fr. 50 0/0 ne fut jamais exigible. Devait-il en être de même pour les commanditaires? « Après avoir obtenu un certain nombre de jugements favorables au paiement du droit de transcription (1) de 1 fr. 50 0/0, l'administration a succombé devant les tribunaux de Marseille (2) et de Castres (3) qui ont décidé, contrairement à ses conclusions, que des actionnaires reprenant leurs apports n'avaient pas le droit de purger du chef de la société. Ils ne pouvaient en conséquence être astreints au paiement du droit de transcription, lors de l'enregistrement (4). » Quelle était la valeur de ces décisions jurisprudentielles?

Les raisons invoquées par leurs considérants étaient-elles suffisamment persuasives, pour entraîner la jurisprudence dans une voie nouvelle?

Pour nous, nous croyons que les tribunaux de Marseille et de Castres, en refusant le droit de purger aux commanditaires et aux associés d'une société anonyme, lorsqu'ils reprennent leurs apports, n'ont fait qu'interpréter la volonté même des actionnaires, et analyser juridiquement les rapports existant entre eux et les administrateurs.

Sans doute, ni le commanditaire, ni l'actionnaire ne peuvent être contraints d'acquitter le passif social sur

(1) Voir Seine, 4 août 1837 ; Le Havre, 8 mai 1845 ; *J. E.*, 11855 et 13753. Seine 19 février 1870 ; R. P., 3225 ; Reims, 2 mars 1887 ; *J. E.*, 22846.
(2) Voir jugement de Marseille du 2 janvier 1895 ; *R. E.*, n° 1287.
(3) Voir jugement de Castres du 11 avril 1900 ; *R. E.*, 2720.
(4) Voir instruction, n° 3099, § 10.

leur propre patrimoine, et au delà de leurs apports ; mais, comme on l'a fait d'ailleurs remarquer très justement : « Les hypothèques conventionnelles ou judiciaires, qui grèvent les immeubles sociaux n'ont pu être consenties ou subies par les administrateurs, que comme mandataires des associés, donc l'associé qui reprend l'immeuble par lui apporté a été représenté par eux aux contrats ou dans les instances qui ont donné l'existence à ces hypothèques ; concourant au partage en qualité d'associé, il ne peut purger parce que la purge constituerait une expropriation des droits des créanciers ; or, il ne peut violer le contrat d'hypothèque où il a été représenté, ni se soustraire aux effets de l'hypothèque judiciaire résultant des condamnations prononcées dans les instances où ses mandataires étaient parties (1). » L'instruction de la Régie n° 3099 fait d'ailleurs remarquer avec raison « qu'en admettant même que les partages dont il s'agit soient susceptibles d'être transcrits d'après le droit civil, il ne faut point oublier, que l'apport en société est, en droit fiscal, une mutation soumise à la condition suspensive que l'associé ne reprendra pas les biens apportés. La Cour de cassation, par suite, à maintes reprises, a induit que les clauses d'apports de biens immeubles ne pouvaient être soumises à l'Enregistrement au droit de 1 fr. 50 0/0 ni comme acte translatif, ni comme acte de nature à être transcrits (2). Or, d'après le même principe, on peut dire que l'attribution à un associé des immeubles qu'il a apportés fait seulement évanouir la condition à laquelle la mutation résultant de l'apport était subordonnée. Dès lors, aucun droit de transcription n'est dû (3). »

(1) Voir *Revue critique de Législation et de Jurisprudence*, année, 1898, p. 201, article de M Binet.

(2) Voir Cassation, 5 mars 1846, instruction 1767, § 10, 8 juillet 1846, instruction 1786, 5 février 1850, instruction n° 2163, § 3.

(3) Voir Instruction de la Régie, n° 3099, § 10.

Mais, seconde hypothèse, l'apport peut être attribué à un autre associé que celui qui l'a mis en société. Il y a dès lors véritable mutation, et « le droit de transcription devra être perçu, toutes les fois qu'il ne l'aura pas été, lors de la formation de la société (1) ». La raison en est simple : l'associé ne peut être tenu des dettes de l'apporteur : il doit donc pouvoir purger, et pour cela, il lui faudra transcrire : le droit de 1fr. 50 0/0 devient donc exigible. Mais, si ce droit a été perçu, lors de la constitution de la société, l'associé, par le partage, recevant le bien de la société elle-même, ne peut purger. Le droit de 1 fr. 50 0/0 ne peut donc être perçu.

Il nous reste, pour compléter cette étude, à dire un mot du rôle du Conservateur des hypothèques en matière de transcription. Nous supposons un partage ou une licitation rentrant dans la règle générale, et qui est exempt du droit de transcription. Les parties, néanmoins, mal guidées, ou ignorantes des principes de la loi du 23 mars 1855 requièrent du Conservateur cette formalité. Celui-ci peut-il la refuser? L'administration de l'Enregistrement, à maintes reprises (2) a eu l'occasion de recommander à ses agents de ne jamais être juges de la validité des actes, ou de l'utilité des formalités qu'on les prie d'accomplir. Dès lors, le Conservateur ayant qualité pour percevoir le droit de transcription, et ne devant jamais renseigner les parties, sur la question de savoir si l'acte est régulier en la forme, et remplit quant au fond toutes les conditions exigées par la loi civile, devra liquider le droit de transcription, comme si cette formalité était utile à la conservation des droits immobiliers.

(1) Voir thèse de M Michel Prévoteau, *Du régime fiscal des Partages*, p. 151.
(2) Voir en ce sens Cassation, 30 août 1826, Dufour.

CONCLUSION

Arrivé au terme de notre travail, nous nous proposons, avant de le clore, de jeter un coup d'œil en arrière, et de noter les réflexions qu'il nous inspire.

Nous nous sommes efforcés d'abord, au cours de toute cette étude, de suivre le développement historique de la loi fiscale, en matière de partage, depuis la loi de frimaire an VII jusqu'à nos jours, et nous avons pu constater, à maintes reprises, la grande libéralité du législateur et de l'administration en cette matière. Une telle affirmation peut paraître un peu paradoxale, au premier abord, et, cependant sa véracité ne fait aucun doute si l'on réfléchit un seul instant. Sans vouloir rappeler le tarif proportionnel extrêmement réduit auquel sont aujourd'hui soumis les partages, en face cependant d'un budget toujours en déficit, nous avons vu que la loi fiscale avait sans cesse hésité à les frapper fortement, soit pour les favoriser, et renforcer ainsi la loi civile qui regarde avec défaveur l'indivision, soit par souvenance du gros droit de mutation dont

elle avait déjà précédemment accablé les cohéritiers. En cas de soulte, nous avons constaté que l'administration ne percevait que les droits les plus favorables aux parties et que cette solution, peu juridique en elle-même (elle ne peut pas, comme nous l'avons montré, s'appuyer sur l'article 1256) ne pouvait s'expliquer que par un excès de libéralité. En matière de société surtout, nous croyons avoir suffisamment démontré que le droit de mutation n'était dû qu'au cas où l'apport faisait retour à un autre que l'apporteur, bien qu'il y ait eu en tous cas transfert de propriété. Et si parfois, nous avons regretté les prétentions du Trésor, avouons que ses exigences ont souvent eu pour cause la crainte de la fraude. D'ailleurs, pour des théories un peu trop fiscales de la Régie, nous avons noté à maintes reprises que la Cour suprême n'avait pas encore eu l'occasion de se prononcer à leur sujet, et en conséquence que leur maintien, ou leur disparition, dépendait de l'accueil que leur ferait la Cour de cassation.

D'autre part, nous n'avons pas été sans observer la tendance actuelle du droit fiscal à faire prédominer le principe de l'effet déclaratif posé par l'article 883 du Code civil. Cette affirmation ne peut point soulever de contestations en ce qui concerne le partage simple, car il nous a été loisible de montrer qu'aujourd'hui, le tarif de 0 fr.20 0/0 ne pouvait s'expliquer que par les besoins budgétaires. En ce qui concerne même les licitations, la jurisprudence semble revenir sur son opinion première, tendant à leur attribuer un effet translatif. C'est qu'en effet, à leur égard, l'arrêt célèbre de la Cour de cassation du 5 décembre 1907, marque probablement le début d'une nouvelle doctrine. En tout cas, le dernier mot est loin d'être dit sur ce point ; seul le partage avec soulte peut être envisagé aujourd'hui comme véritablement translatif, du moins dans

la mesure de celle-ci. Il n'était donc point téméraire d'affirmer, comme nous l'avons fait dans notre introduction, que le principe de l'effet déclaratif n'a point été complètement banni par le législateur fiscal.

Vu : Vu :

Le Doyen de la Faculté de Droit de l'Université de Dijon,
E. Bailly.

L. Hugueney.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie,
E. Boirac.

ERRATA

Page 27, ligne 24, *au lieu de* : Beaucoup d'autres, *lire* : Beaucoup d'auteurs.

Page 111, ligne 31, *au lieu de* : Nous croyons qu'il convient de déduire la part du colicitant dans le lot bien acquis pour liquider le droit de mutation, *lire* : Nous croyons qu'il convient de déduire la part du colicitant dans le bien acquis pour liquider le droit de mutation.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

BIBLIOGRAPHIE. 1
INTRODUCTION. 3

PREMIÈRE PARTIE

Des partages de communauté de successions et de sociétés considérés au point de vue fiscal

CHAPITRE PREMIER. — *Des partages de communautés et de successions.* 17
Section I. — Des droits applicables. 17
Section II. — Justification de la copropriété. 22
Section III. — Des différents actes assujettis au droit de partage 26
Section IV. — De l'actif imposable 32
CHAPITRE II. — *Des partages en matière de sociétés.* . . 38
Section I. — Des apports individuels 42
§ 1. — Les apports font retour à celui qui les avait mis dans la société 43
§ 2. — Les apports sont échus dans le partage à un autre associé que celui qui les avait mis en société . . . 45
Section II. — Apports de biens indivis. 49
Section III. —Partage portant sur des biens acquis pendant la vie sociale 51

DEUXIÈME PARTIE

Des soultes

CHAPITRE PREMIER. — *Leur définition, leur nécessité. Tarif.* 53
CHAPITRE II. — *De la liquidation des droits de soulte.* . 55

CHAPITRE III. — *De la compensation des soultes.* 63
CHAPITRE IV. — *De la plus value des lots* 66
CHAPITRE V. — *Des dispositions formant soulte* 69

TROISIÈME PARTIE

De la licitation

CHAPITRE PREMIER. — *Dispositions générales* 83
CHAPITRE II. — *Des droits applicables à la licitation avant la loi de frimaire.* 85
CHAPITRE III. — *Des règles suivies par la Régie en matière de licitations immobilières* 90
Section I. — La licitation a lieu au profit d'un cohéritier . 90
§ 1. — La licitation est présentée seule à l'enregistrement 101
§ 2. — Licitation unie au partage. 101
Section II. — Licitation au profit d'un étranger 107

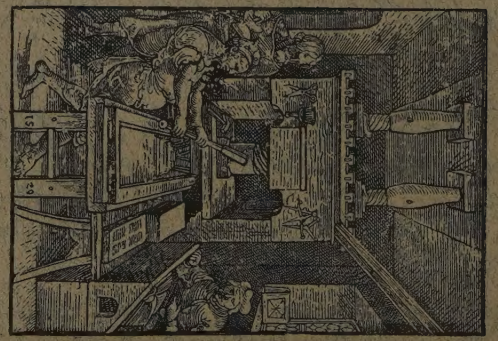
QUATRIÈME PARTIE

Du droit de transcription en matière de partage

CHAPITRE PREMIER. — *Des différents cas dans lesquels le droit de transcription est dû en matière de communauté et de succession* 115
Section I. — Les partages de communauté et de succession doivent-ils être transcrits ? 116
Section II. — La licitation doit-elle être transcrite ? Conditions nécessaires pour la dispense du droit de transcription 118
a) Cessation de l'indivision 120
b) Du titre commun 128
CHAPITRE II. — *De la liquidation du droit de transcription en matière de licitation immobilière.* 134
CHAPITRE III. — *Du droit de transcription en matière de partage de société* 139
Conclusion. 143

DIJON, IMPRIMERIE DARANTIERE

IESPERE



EN MON TRAVAIL